

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ — TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Využívání vnitropodnikového účetnictví v obchodní společnosti OKD a.s.
Usage of Internal Accounting in the Business Company OKD a.s.

Student: Bc. Sandra Hlaváčková
Vedoucí diplomové práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2015

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Sandra Hlaváčková**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daně**
Téma: **Využití vnitropodnikového účetnictví v obchodní společnosti OKD a. s.**
Usage of Internal Accounting in the Business Company OKD a. s.

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví
 3. Specifika vnitropodnikového účetnictví
 4. Využívání informací vnitropodnikového účetnictví v obchodní společnosti OKD a. s.
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 25.04.2015




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně a uvedla v ní veškerou použitou literaturu. Přílohy č. 1, 4, 6 a 7 jsem samostatně upravila a přílohy č. 2, 3 a 5, které mi byly dané k dispozici, jsem samostatně vložila.“

Ostravě dne 24. 4. 2015


.....

Bc. Sandra Hlaváčková

Obsah

1. Úvod	5
2. Teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví	7
2.1. Subsystemy účetnictví	9
2.1.1. Manažerské účetnictví	10
2.1.2. Finanční účetnictví.....	11
2.1.3. Daňová evidence.....	12
2.2. Vymezení složek manažerského účetnictví	12
2.2.1. Vnitropodnikové účetnictví	12
2.2.2. Rozpočetnictví	14
2.2.3 Kalkulace	15
2.3. Pojetí nákladů a výnosů	21
2.3.1. Členění nákladů	21
2.3.2 Členění výnosů	25
3. Specifika vnitropodnikové účetnictví.....	27
3.1. Jednookruhová účetní soustava.....	27
3.2. Dvouokruhová účetní soustava	29
3.3. Kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy	31
3.4. Způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví.....	31
3.4.1 Odpovědnostně orientované účetnictví.....	31
3.4.2. Výkonově orientované účetnictví	33
3.5. Vnitropodniková cena	39
4. Využívání informací vnitropodnikového účetnictví v obchodní společnosti OKD a.s. ...	40
4.1 Představení společnosti	40
4.2. Účetnictví ve společnosti OKD a.s.	46
4.2.1. Vnitropodnikové účetnictví ve společnosti OKD	46
4.2.2. Účtová třída 8 Vnitropodnikové náklady a zásoby.....	56

4.2.3. Účtová třída 9 Vnitropodnikové výnosy.....	57
4.3. Kalkulace vlastních nákladů ve společnosti OKD.....	59
4.3.1. Druhy kalkulací	59
4.3.2. Kalkulace vlastních nákladů	60
4.3.3. Oceňování	60
4.3.4. Kalkulační vzorec pro kalkulaci vlastních nákladů a dalších složek ceny černého uhlí a jeho specifikace	61
4.4. Zhodnocení vnitropodnikové účetnictví ve vybrané společnosti.....	70
5. Závěr.....	71
Seznam použité literatury.....	73
Seznam zkratek	75
Seznam tabulek, grafů a obrázků	
Seznam schémat a příkladů	
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1. Úvod

Podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví je stanovena povinnost pro účetní jednotky, vést účetnictví v souladu s právem Evropské unie pro potřeby státu. Účetní jednotky mají povinnost vést účetnictví úplně, průkazně a správně, tak aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem a finanční situaci podniku. Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření v účetním období. Účetním obdobím je dvanáct po sobě nepřetržitě jdoucích měsíců. Účetním obdobím může být kalendářní nebo hospodářský rok.

Účetnictví nám podává ekonomické informace, které potřebuje celá řada uživatelů. Proto rozdělujeme z organizačního hlediska účetnictví na finanční a manažerské. Finanční účetnictví se zaměřuje na sledování majetku, závazků, kapitálu a výsledku hospodaření za celý podnik. Poskytuje tedy informace o účetní jednotce jako o jednom celku. Manažerské účetnictví podává podrobnější informace potřebné pro řízení jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Důležitou součástí manažerského účetnictví je vnitropodnikové účetnictví, které poskytuje informace o hospodaření uvnitř účetní jednotky. Dodává podklady pro finanční účetnictví, zajišťuje podklady pro kontrolu hospodaření jednotlivých středisek za období kratší než běžné účetní období, zabezpečuje kontrolu nákladů a poskytuje informace pro vnitropodnikové řízení účetní jednotky. S vnitropodnikovým účetnictvím úzce souvisí problematika kalkulací, které jsou důležitým nástrojem pro řízení nákladů se zaměřením na kalkulované výkony tzv. kalkulační jednici. Kalkulace zobrazují naturální povahu výkonu a jeho finanční charakteristiku, která umožňuje účetní jednotce ovlivňovat výši a strukturu nákladů na daný výkon a tím i celkový výsledek hospodaření podniku.

Tématem diplomové práce je využití vnitropodnikového účetnictví se zaměřením na konkrétní obchodní společnost. Byla vybrána společnost OKD, a.s., která má vhodnou strukturu vnitropodnikového účetnictví pro vypracování této diplomové práce. Cílem celé diplomové práce je přiblížit problematiku vnitropodnikového účetnictví jak v obecné, tak i ve specifické formě a zobrazit využití této problematiky v praxi prostřednictvím vybrané společnosti. Diplomová práce je systematicky rozčleněna do kapitol a podkapitol, které jsou rozšířeny o obrázky, schémata, tabulky a grafy pro lepší zobrazení skutečností.

Cílem druhé kapitoly bude teoreticky vymezit vnitropodnikové účetnictví, podrobně charakterizovat jednotlivé subsystémy účetnictví a vzájemné vztahy mezi nimi. Detailně se zaměřit na oblasti subsystémů vnitropodnikového účetnictví a kalkulací. Cílem této kapitoly bude také problematika nákladů a výnosů a jejich členění.

Cílem třetí kapitoly budou specifika vnitropodnikového účetnictví se zaměřením na přiblížení účtování prostřednictvím jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy, včetně kombinace těchto dvou účetních soustav. Kapitola se bude zaměřovat na vedení účetnictví po linii odpovědnostní a výkonové a na charakteristiku problematiky vnitropodnikových cen.

Posledním cílem diplomové práce, který se bude nacházet v praktické části, bude vymezení využívání informací vnitropodnikového účetnictví ve vybrané obchodní společnosti. Praktická část bude věnována představení společnosti a vymezení její organizační struktury, vedení účetnictví a organizaci vnitropodnikového účetnictví včetně účtových tříd potřebných pro účtování uvnitř účetní jednotky. V konečné fázi se praktická část zaměří na kalkulace ve společnosti, její druhy, oceňování a specifikace kalkulačního vzorce a celkové zhodnocení vedení vnitropodnikového účetnictví vybranou společností.

Metody, které jsou použity v diplomové práci, vycházejí z uvedeného cíle práce. Základním východiskem diplomové práce je teoretické vymezení základních pojmů. V diplomové práci byla použita metoda postupu, která vychází od jednoduchých kategorií k jejich stále složitějšímu určení, k jejich vzájemným vztahům. Pro podrobnější vymezení složitějších skutečností na jednodušší dílčí části byla použita metoda analýzy.

Při charakterizování jednotlivých subsystémů účetnictví a srovnání oblastí finančního a manažerského účetnictví byla použita metoda komparace.

Důležitou metodou použitou v diplomové práci je metoda praktické aplikace, která byla použita ve čtvrté praktické kapitole, ve které byly teoretické poznatky zobrazeny v praxi, prostřednictvím systému vnitropodnikového účetnictví vybrané společnosti. V rámci této kapitoly byla využita i metoda srovnání a při spolupráci s vybranou společností metoda dotazování.

Pro sjednocení jednotlivých částí v jeden celek a jejich vyhodnocení byla použita metoda syntézy.

Informace použité v diplomové práci jsou čerpány z knižní literatury, právních předpisů, internetových zdrojů či z interních zdrojů vybrané společnosti. Použitá doslovná citace nebo převzatá schémata z odborné literatury jsou označena jako poznámka pod čarou s uvedením jména autora a zdroje čerpání.

Vlastní poznatky, doporučení, zhodnocení a dílčí závěry jsou v práci psány kurzívou.

2. Teoretické vymezení vnitropodnikového účetnictví

Účetnictví lze charakterizovat jako proces poznávání, měření, evidence a zprostředkování ekonomických informací, které usnadňují rozhodování jejich uživatelům. Tyto informace můžeme označit jako předmět účetnictví. Jedná se zejména o informace o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků, vlastního kapitálu a jiných pasiv, nákladech a výnosech, výdajích a příjmech a o výsledku hospodaření. Ověřením kvality těchto informací je účetní závěrka, která musí podávat věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situace podniku. [8, 11]

Účetnictví nemá pouze mechanicky zjišťovat konkrétní informace, mělo by být zorganizováno tak, aby umožňovalo realizaci těchto základních funkcí:

- informační — úkolem této funkce je shromažďovat informace pro potřeby podnikatelů (ekonomického i finančního charakteru),
- registrační — založena na soustavném vedení zápisů o podnikových jevech,
- slouží jako důkazní prostředek při vedení sporů — zejména při ochraně práv vyplývajících mezi věřitelem a dlužníkem,
- poskytuje informace pro daňové účely — účetnictví je základní nástroj pro vyměření daňových povinností účetní jednotky,
- poskytuje informace pro řízení podniku a jeho dílčích ekonomických aktivit — informace z minulosti a současnosti mohou dopomoci k úspěchu účetní jednotky v oblasti budoucích investic, obchodů či rozšíření nebo likvidace podniku. [8,13]

Základní právní předpis, který upravuje účetnictví je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. K dalším právním normám patří např. Předpis č. 500/2002 Sb. Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška č. 500/2002 Sb.) nebo České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen ČÚS). V praxi účetní jednotky dále využívají např. zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník nebo zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a mnoho dalších.

Každá účetní jednotka si vytváří své vnitropodnikové směrnice. Při jejich sestavování se vychází z konkrétních podmínek dané účetní jednotky. Vnitropodnikové směrnice jsou upřesněním účetních postupů a přístupů. Musí obsahovat zejména den nabytí účinnosti,

případně období platnosti a musí být podepsána oprávněnou osobou. Jejich rozsah není závazný. K nejtypičtějším vnitropodnikovým směrniciím patří účetní rozvrh, odpisový plán, podpisové vzory, harmonogram účetní závěrky, používání měnových kurzů, způsoby oceňování, způsob účtování zásob, limity pro zařazení do dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a mnoho dalších.

Účetnictví musí podávat věrný a poctivý obraz o stavu majetku a závazků účetní jednotky, proto musí vycházet ze všeobecných účetních zásad. Účetní zásady jsou určitá pravidla, která musí být dodržována při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky.

K obecným zásadám patří:

- zásada bilanční kontinuity (návaznosti jednotlivých účetních období),
- zásada věcné a časové souvislosti,
- zásada stálosti účetních metod,
- zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti,
- přednost obsahu před formou,
- zákaz kompenzace. [13]

Zásada bilanční kontinuity je založena na rovnosti konečné rozvahy předcházejícího období a zahajovací rozvahy nového účetního období. Srovnávání stavů k 31. 12. roku jedna a 1. 1. roku dva.

Zásada věcné a časové souvislosti vyžaduje, aby účetní jednotka účtovala veškeré účetní případy do účetního období, které danému účetnímu případu náleží. A to i za pomoci účtů, které slouží pro časové rozlišení.

Zásada stálosti účetních metod stanovuje účetní jednotce, že v průběhu účetního období nesmí měnit způsoby oceňování, postupy odepisování, postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a jejich obsahové vymezení nebo postupy pro vedení konsolidace účetní závěrky.

Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti překládá souhrnné výkazy, které informují o stavu majetku, závazků a hospodářském výsledku účetní jednotky. Zaznamenává veškeré účetní případy s nimi související. Smyslem této zásady je vyjádřit reálně majetkovou, finanční a důchodovou situaci účetní jednotky. Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti dává přednost obsahu před formou, neboli věrné a poctivé zobrazení skutečnosti má přednost před požadavky včetně metodických předpisů. Pro správné dodržení této zásady se musí účetní jednotka řídit zásadou opatrnosti a správnosti při aplikaci platných předpisů a postupů. **Zásada opatrnosti** říká, že v účetnictví by měly být pouze zisky realizované ke dni účetní závěrky. Musí se brát v úvahu veškerá pravděpodobná rizika a ztráty, které vznikly

v minulém či běžném období nebo mezi datem účetní závěrky a dnem sestavení výkazů. Dále se musí brát v úvahu odpisy a opravné položky. Zásada opatrnosti by neměla umožňovat vytvářet skryté nebo nadměrné rezervy. **Správnost při aplikaci platných předpisů a postupů** souvisí se správným určením, o jaký výkon se jedná např. o opravu DHM nebo o technické zhodnocení. Při špatném určením výkonu, by účetní jednotka nezobrazovala skutečnost věrně a poctivě.

Přednost obsahu před formou je velice podobná zásadě správnosti při aplikaci platných předpisů a postupů. Účetní jednotka musí správně určit, o jakou hospodářskou operaci se jedná.

Zákaz kompenzace neboli vzájemného zúčtování. Mezi náklady a výnosy a mezi položkami majetku a závazků je kompenzace zakázána. Kompenzovat je možné pouze podle stanovených účetních metod. Za porušení zásady se nepovažují účetní případy, kdy se jedná o dobropisy či refundace, doměrky a vratky daní z příjmů, nepřímých daní a poplatků včetně účtování o odložené dani, inventarizační rozdíly, rezervy, opravné položky nebo o komplexní náklady příštích období. Dále se za vzájemné zúčtování nepovažují zápočty pohledávek a závazků. [8]

2.1. Subsystémy účetnictví

Na základě odlišných požadavků uživatelů účetních informací při řešení jejich rozhodovacích úloh se účetnictví člení na:

- manažerské,
- finanční,
- daňové. [4]

Subsystémy účetnictví zobrazuje schéma 2.1.

Schéma 2.1 Účetní soustavy



Zdroj: [11] — vlastní zpracování

2.1.1. Manažerské účetnictví

Zabývá se poskytováním ekonomických informací, které potřebuje vedení podniku pro efektivní řízení v rámci dané společnosti. Jedná se zejména o interní ekonomické informace. Tyto informace pomáhají odhadnout budoucnost a slouží ke zhodnocení správnosti dříve přijatých rozhodnutí, a proto jsou přednostně určeny pro management určitého podnikatelského subjektu. Informace poskytnuté manažerským účetnictvím nejsou tak spolehlivé, jako informace získané z finančního účetnictví. Manažerské účetnictví určuje provozní výsledek hospodaření. [8, 9]

Obecně můžeme říci, že základním úkolem manažerského účetnictví je sloužit potřebám řízení podniku. Úkoly jsou vzájemně propojeny a vzájemně na sebe navazují. Můžeme je rozdělit do tří skupin:

- zjišťování skutečných jevů a informací,
- kontrola těchto jevů, jejich rozbor a zpracování výstupních informací,
- příprava informací pro samotné rozhodování a následně stanovení úkolů vyplývajících z rozhodovacích procesů. [1]

Prvním a druhým bodem se zabývá také finanční účetnictví. Zachycuje jevy v účetních knihách, provádí finanční kontroly a analýzy, především ve vztahu k potřebám externích uživatelů. Třetí bod obsahuje úkoly, které jsou typické pro manažerské účetnictví, a to převážně ve vztahu k potřebám vnitropodnikového řízení. Jednotlivé úkoly můžeme charakterizovat následovně:

Manažerské účetnictví pracuje především s nákladovými položkami, a proto je jedním z jeho úkolů podávat informace o struktuře nákladů. V současné době máme dvě základní struktury nákladů. Jedná se o:

- druhové členění nákladů,
- účelové členění nákladů.

Kde druhové členění slouží především pro finanční účetnictví a účelové členění se orientuje spíše na potřeby vnitropodnikového řízení. [1]

Jedním ze základních úkolů je také poskytování informací o výkonech, protože náklad, který nevytváří výkon, je jen výdajem bez účelu. Dále poskytuje informace o jednotlivých útvarech podniku, o jeho kalkulačním systému, zabývá se řízením odpovědnosti, kontrolou norem, kalkulací, rozpočtů apod. Zabývá se také rozpočetnictvím, protože špatné stanovení rozpočtu vede ke špatnému hospodaření podniku. Hlavním cílem manažerského účetnictví je připravovat rozhodování. Mohou být jak krátkodobá, investiční,

dlouhodobá tak i např. rozhodování v oblasti cenové politiky podniku apod. Informace pro rozhodování čerpá účetní jednotka z účetnictví. [1]

2.1.2. Finanční účetnictví

V České republice se finanční účetnictví řídí především zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a řadou dalších zákonů a předpisů (např. princip oceňování, odpisování, doporučení na ochranu zájmů externích uživatelů apod.), které je upravují a modifikují tak, aby byl v zásadě zabezpečen jednotný výklad s určitou mírou objektivity.

Majetek, závazky a míra zhodnocení kapitálu za sledované období by měly poskytovat věrné zobrazení reality. [2]

Mezi nejvýznamnější standardy upravující finanční účetnictví z celosvětového pohledu patří: Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS), Mezinárodní účetní standardy (IAS) a Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP). [3]

Finanční účetnictví poskytuje informace o podniku jako celku, tj. o jeho majetku, závazcích, vlastním kapitálu nebo o nákladech a výnosech, které slouží ke zjištění hospodářského výsledku společnosti. Zaměřuje se na poskytování ekonomických informací pro vnější uživatele, např. pro odběratele, dodavatele, banky a další instituce. Jedná se o vztahy finanční povahy, které je třeba vyrovnat — od toho odvozen název finanční účetnictví. Tyto informace se nacházejí v základních výkazech: rozvaha, výsledovka, výkaz cash-flow

a přehled o změnách vlastního kapitálu. Všechny tyto výkazy musí být sestaveny v souladu s obecně uznávanými účetními zásadami a standardy, aby byla zajištěna jejich spolehlivost a vnitřní provázanost a kontrolovatelnost. Základní měřicí jednotkou je jednotka peněžní. Informace, které poskytuje finanční účetnictví, jsou spolehlivější z hlediska jejich srovnatelnosti než informace získané prostřednictvím manažerského účetnictví. [8]

Vztah finančního a manažerského účetnictví

Při srovnávání účetnictví, které je chápáno jako součást informačního systému na bázi controllingu, se zdůrazňuje jejich obsahově rozdílné (tzv. duální) pojetí, které se projevuje následujícími rozdíly. Manažerské účetnictví může vycházet z jinak vymezených aktiv a pasiv, než která jsou vymezena např. obecně uznávanými zásadami finančního účetnictví. Předmětem bilančního zobrazení může být stav a změny materiálu přijatého ke zpracování, evidenčně sledované obaly, dlouhodobé pohledávky a závazky z titulu leasingových splátek, či jiné formy majetku pořízeného formou finančního leasingu a další složky, které se v rozvaze finančního účetnictví dané země nevykazují. Manažerské účetnictví má větší variabilitu aplikovaných oceňovacích principů a konkrétní způsob oceňování. Aplikuje

ocenění na úrovni předem stanovených veličin, na různých úrovních reprodukčních cen a na úrovni tzv. oportunitních nákladů a výnosů.

Při využívání manažerského účetnictví v taktickém a operativním řízení můžeme jeho obsahové odlišnosti zachytit v následujících bodech. Finanční účetnictví se zaměřuje hlavně na minulost, orientuje se hlavně na externí vztahy při chápání podniku jako celku a jeho okolí a je přístupné konkurenci. Zatímco manažerské účetnictví je orientováno spíše na dodávání podkladů pro srovnání skutečnosti se žádoucím stavem, zobrazuje nejen externí ale i interní vztahy mezi útvary a jejich procesy a poskytuje velice strukturované a podrobné informace o výsledcích. [5]

2.1.3. Daňová evidence

Daňová evidence je podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu § 7b zjišťování základu daně z příjmů a obsahuje údaje o:

- příjmech a výdajích, v členění potřeb pro zjištění základu daně,
- majetku a závazcích.

Povinností poplatníka je uschovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro které neskončila lhůta pro vyměření daně stanovená tímto zákonem nebo zvláštním předpisem. [17]

Informace získané prostřednictvím daňové evidence jsou určeny pro sestavení daňového přiznání a výpočtu daňové povinnosti. [8]

2.2. Vymezení složek manažerského účetnictví

Jednotlivé složky manažerského účetnictví (vnitropodnikové účetnictví, rozpočetnictví a kalkulace) budou blíže vymezeny v této podkapitole.

2.2.1. Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví je upraveno pro všechny účetní jednotky jednotně. Jeho úkolem je sledovat hospodaření účetní jednotky jako celku. Řídí se zákonem o účetnictví, vyhláškou Ministerstva financí a Českými účetními standardy. Vnitropodnikové účetnictví je vedeno za jednotlivá hospodářská střediska, která mají vlastní plán činnosti, rozpočet a evidenci a dokáží vytvořit samostatný zúčtovací celek. Hospodářská střediska se vytvářejí např. ve výrobě, zásobování, odbytu, správě, dopravě a v mnoha ostatních podnikových činnostech. Jakou formou a na co bude vnitropodnikové účetnictví zaměřeno, si zvolí podnik sám, včetně zásad pro vedení vnitropodnikového účetnictví a sestavení účtového rozvrhu.

Vnitropodnikové účetnictví slouží pro:

- zajišťování potřebných a průkazných podkladů pro finanční účetnictví, zejména:

- o stavu a změně zásob vytvořených vlastní činností (nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby a výrobky),
 - k vyjádření aktivace vlastních výkonů (např. vlastní doprava),
 - pro podklady k ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností,
- k poskytování informací o nákladech a výnosech vnitropodnikových úvarů (středisek) a sledování odpovědnosti za vznik jednotlivých nákladů,
- k zajišťování informací o nákladech vynaložených na jednotlivé výkony (výrobky a služby),
- ke kontrole vzniku nákladů a hospodářského výsledku za jednotlivá střediska.

Metody vedení vnitropodnikového účetnictví:

- I. v rámci analytické evidence k finančnímu účetnictví,
- II. prostřednictvím samostatného účetního okruhu,
- III. kombinací předchozích dvou variant.

Ad I. Vedení vnitropodnikového účetnictví pomocí analytické evidence k finančnímu účetnictví — jedná se o analytickou evidenci k účtům v 5. a 6. účtové třídě. Do účtového rozvrhu se zařadí k účtovým skupinám 59 a 69 účty Vnitropodnikové náklady (např. 599) a Vnitropodnikové výnosy (např. 699). Tyto účty budou sloužit k evidenci vnitropodnikových dodávek (dodávky výkonů mezi jednotlivými středisky). Tento způsob vedení účetnictví se označuje jako tzv. jednookruhové účetnictví a využívá se především v menších podnicích. Finanční a vnitropodnikové účetnictví je vedeno v jednom okruhu.

Ad II. Vedení vnitropodnikového účetnictví prostřednictvím samostatného účetního kruhu — pro vedení účetnictví se vytvoří účty v účtových třídách 8 a 9. Účetní jednotka si sama zvolí obsah a názvy účtových tříd a účtů, které bude obsahovat. Finanční a vnitropodnikové účetnictví je odděleno a každé vytváří samostatný okruh. Tato metoda vedení vnitropodnikového účetnictví se využívá spíše ve větších podnicích a nazývá se dvouokruhové účetnictví. [11, 13]

Ad III. Kombinace předchozích dvou variant — jedná se o kombinaci vedení vnitropodnikového účetnictví za pomoci analytické evidence k finančnímu účetnictví a vedení vnitropodnikového účetnictví prostřednictvím samostatného účetního okruhu.

Více bude rozvedeno v kapitole 3 **Specifika vnitropodnikového účetnictví.**

2.2.2. Rozpočetnictví

Z anglického názvu Budgeting = rozpočetnictví. Jedná se o samostatnou problematiku hodnotového řízení podniku, jejíž základnou je sestavování a vyhodnocování rozpočtů. Podnikový rozpočet zahrnuje rozpočtovou výsledovku, rozvahu a rozpočet peněžních toků s vazbami na rozpočty vnitropodnikových středisek. Rozpočetnictví vyžaduje koordinaci veškerých činností podniku: marketingu, logistiky, výroby, distribuce a prodeje do jednoho celku. Důležitým prvkem je propojení systému nástrojů hodnotového řízení (kalkulace, rozpočty, vnitropodnikové ceny s nástroji věcného a personálního řízení). Obecně řečeno je základním úkolem rozpočtu stanovení peněžního vyjádření vývoje hodnotových veličin (tj. náklady, výnosy, zisk aktiva, závazky, příjmy a výdaje):

- pro stanovené období (záleží na úrovni řízení, pro kterou je rozpočet vytvořen — pro strategické, taktické nebo operativní řízení),
- pro přesně vymezený objem a strukturu činnosti (tj. vytvořených a prodaných výkonů),
- pro podnik jako celek nebo pro konkrétní středisko,
- při předpokládaných změnách podmínek v procesu tvorby výkonů — hospodárnosti nákladů a v procesu prodeje výkonů zákazníkům — ziskovosti výnosů.

Funkce rozpočtu

- Plánovací — stanovení cílů na dané období;
- Koordinační — řídí činnosti středisek uvnitř podniku v závislosti na vymezení jejich pravomoci a odpovědnosti, dané organizační a ekonomickou strukturou podniku;
- Motivační — jejím úkolem je motivovat řídicí pracovníky středisek, aby dosáhli dílčích cílů, které jsou stanoveny rozpočtem;
- Kontrolní — kontrola skutečného vývoje hodnotových veličin v závislosti na výši stanovenou rozpočtem;
- Měření výkonnosti — měří výsledek činnosti jednotlivých středisek.

Pro rozpočetnictví je důležité sladění záměrů a očekávání řídicích pracovníků jednotlivých středisek, a to na všech úrovních vnitropodnikového řízení. Důležitými informacemi jsou: vývoj poptávky na trhu a výnosy z prodeje, ceny vstupů, nákladová náročnost činností a výkonů podniku nebo obchodně-platební podmínky obchodních partnerů. Podnikový rozpočet (nebo-li Master Budget) je zastřešením rozpočtů a určuje budoucí výsledek hospodaření v rozpočtové výsledovce, finanční pozici v rozpočtové rozvaze a změnu peněžních toků v rozpočtu peněžních toků. Podnikový rozpočet je konečným výsledkem

sestavení a sladění dílčích rozpočtů za jednotlivá střediska ze všech úrovní vnitropodnikového řízení. [4]

2.2.3 Kalkulace

Kalkulace je základní nástroj řízení nákladů se zaměřením na výkony. Tzn. propočet nákladů, přínosu, zisku a jiných finančních veličin za výrobek, práci či službu anebo jiné naturálně vyjádřené výkony. [8]

Pojem kalkulace se používá v následujících třech základních významech:

- jako činnost, která vede k zajištění nebo stanovení nákladů na výkon, který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen — na tzv. kalkulační jednici,
- jako výsledek výpočtu celkových nákladů na kalkulační jednici,
- jako vydělitelná část informačního systému podniku — je ji možné vyčlenit a je úzce spjata s manažerským účetnictvím. [1, 6]

Kalkulace slouží manažerům podniku k oceňování jednotlivých složek zásob, výkonů útvarů nebo dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností. K tvorbě vnitropodnikových cen, sestavování rozpočtů za jednotlivá střediska, budoucím plánům o výrobním či prodejním zaměření hospodářských aktivit podniku nebo k finančnímu řízení podniku jak v oblasti nákladů, výnosů a zisku, tak v oblasti investičních rozpočtů. Podle metod, kterými jsou kalkulace vytvořeny je lze rozdělit na:

- podle předmětu kalkulace — tzv. kalkulační jednice a kalkulované množství,
- dle způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace,
- podle struktury nákladů, ve kterých se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici. [8]

Kalkulace můžeme rozdělit i podle toho, kdy ji sestavujeme. Poté rozlišujeme:

I. kalkulace předběžná — sestavujeme před zahájením výroby nebo před začátkem sledovaného období, jako podklad pro sestavení kalkulace slouží technickohospodářské normy spotřeby přímých nákladů a rozpočty nepřímých nákladů,

II. kalkulace výsledná — sestavujeme po ukončení výroby nebo po skončení sledovaného období, podkladem jsou údaje, které lze zjistit z vnitropodnikového účetnictví. [13]

Předmětem kalkulace jsou veškeré druhy výkonů (dílčí i konečné), které daný podnik vyrábí. Může se jednat o konkrétní výrobek, službu, zboží nebo o konečný výkon pro určitého zákazníka. Záleží na charakteru produkce společnosti. Předmět kalkulace je vymezený kalkulační jednicí a kalkulačním množstvím. Kalkulační jednice je konkrétní výkon, na který se stanovují či zjišťují náklady a další hodnotové veličiny. Zatímco kalkulační množství

obsahuje určitý počet kalkulačních jednic, pro které se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. Kalkulační jednicí může být např. žebřík — měrnou jednotkou je ks, provoz traktoru — měrnou jednotkou je hodina provozu nebo počet ujetých km nebo energie, kdy měrnou jednotkou je jednotka vyrobené energie. Určitý počet kalkulačních jednic tvoří kalkulované množství. Např. počet vyrobených žebříků, počet ujetých kilometrů nebo náklady na výrobu energie v množství, které povoluje kapacita energetického zařízení. Jelikož fixní náklady nelze vyčíslit přímo na jednotlivý výrobek či výkon je stanovení kalkulovaného množství velmi důležité k určení podílu fixních nákladů na jednotku výkonu neboli na kalkulační jednici. Proces přiřazování nákladů k dané kalkulační jednici se nazývá alokace nákladů (cost allocation). V tomto procesu rozlišujeme: cíle a principy alokace, alokační fáze a rozvrhovou základnu. Cílem je poskytnout informace o nákladech, které jsou významné pro určité rozhodnutí. Principy přiřazování nákladů se dají rozdělit na: princip příčinnosti neboli příčinné souvislosti vzniku nákladů, princip únosnosti (reprodukce) nákladů a princip průměrování. Dílčí částí celkového procesu je alokační fáze. Jejím cílem je určit míru příčinné souvislosti mezi náklady a finálním výkonem. Základní fáze alokace:

- přiřazení přímých nákladů předmětu alokace, který vyvolal jejich vznik (např. spotřeba přímého materiálu na výrobu 1 ks výrobku),
- nalezení veličiny, která bude mít souvislost mezi finálními výkony a jeho nepřímými náklady (např. u oprav a údržby se použije počet hodin, které zaměstnanci potřebovali k výkonu své práce),
- na základě veličiny zjištěné v předchozím bodě se co nejpřesněji vyjádří podíl nepřímých nákladů, který připadá na druh vyráběného nebo prováděného výkonu.

Rozvrhová základna je veličina, která vyjadřuje souvislost mezi finálními výkony a nepřímými neboli režijními náklady. Umožňuje vyjádřit zprostředkovaný vztah nákladů k jednici výkonu. Jejím základním požadavkem na aplikaci je co nejpřesnější příčinná souvislost. V praxi rozvrhovou základnou může být spotřeba přímého materiálu, mzdové náklady přímých pracovníků nebo počet odpracovaných přímých hodin. Každý podnik si stanovuje a zjišťuje náklady výkonů individuálně — tzv. kalkulačním vzorcem. [1, 8]

Každá účetní jednotka si zvolí takový kalkulační vzorec, který bude nejlépe vyhovovat jejím potřebám. Nejvíce používané položky zobrazuje následující kalkulační vzorec.

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie

Vlastní náklady výroby

5. Zásobovací režie

6. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

7. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu

8. Zisk

Prodejní cena [13]

Význam jednotlivých položek typového kalkulačního vzorce:

Přímý materiál — jedná se o suroviny, které přímo vstupují do produkce kalkulovaného výkonu a jsou jeho nedílnou součástí. Např. základní materiál, polotovary, pohonné hmoty, pomocný materiál anebo výrobní obaly.

Přímé mzdy — jsou hrubé mzdy, které přímo souvisí s kalkulovaným výkonem, včetně pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, včetně prémie, odměn, příplatků a doplatků, pokud nejsou zahrnuty ve výrobní režii.

Ostatní přímý materiál — patří zde technologické palivo a energie, odpisy výrobního zařízení, opravy a udržování, nakupované externí služby, ztráty ze zmetku a vadné výrobky.

Výrobní režie — obsahuje náklady, které souvisí s řízením a obsluhou produkce a nelze je stanovit přímo na kalkulační jednici. Jedná se o režijní mzdy a odvody, opotřebení strojů, odpisy dlouhodobého majetku, spotřeba energie, náklady na opravy, náklady na technický rozvoj či režijní materiál.

Odbytové náklady — jsou náklady spojené s prodejní činností. Zejména zahrnují náklady na propagaci, prodej a expedici produktů.

Zásobovací režie — jedná se o náklady, které souvisí s pořízením materiálových vstupů a jejich skladováním.

Správní režie — zahrnuje náklady na řízení podniku jako celku. Např. osobní náklady řídících a administrativních pracovníků, odpisy provozních budov a dalšího hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku, telefonní poplatky, nájem, náklady na pojištění a další náklady, které nelze zahrnout do ostatních položek.

Jedná se o tzv. **typový kalkulační vzorec**. Další typy kalkulačních vzorců jsou retrogradní kalkulační vzorec, kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady, dynamická kalkulace a kalkulace se stupňovým rozvrstvením režijních (fixních) nákladů.

Retrográdní kalkulační vzorec je základem nabídkového řízení nebo výchozí předpoklad pro jednání s odběratelem. Zobrazuje zásadní rozdíl mezi kalkulací nákladů a kalkulací ceny.

Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady je zaměřený na strukturu vykazovaných nákladů.

Dynamická kalkulace se řídí základním kalkulačním členěním na přímé a nepřímé náklady. Vychází také ze členění nákladů podle fází reprodukčního procesu. Zaměřuje se na to, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami v objemu prováděných výkonů.

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením režijních (fixních) nákladů je variantou kalkulace, která nepohlíží na fixní náklady jako na jeden celek. Snaží se oddělit fixní náklady na principu příčinné souvislosti od fixních nákladů přiřazovaných podle jiných principů. Jedná se o variantu kalkulace variabilních nákladů.[8]

Základní metody tvorby kalkulací:

- prostá kalkulace dělením,
- kalkulace dělením s poměrovými čísly,
- kalkulace přírážková,
- metoda ABC (Activity Based Costing). [7, 8]

Prostá kalkulace dělením — využívá se u podniku, u kterých je předmětem činnosti výroba pouze jediného druhu výrobku (např. teplárny, elektrárny, cukrárny, přepravní společnosti). Výpočet spočívá v tom, že se rozpočtované režijní náklady vydělí plánovaným množstvím výrobků.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly — tento druh kalkulace používají podniky, které vyrábějí několik druhů stejnorodých výrobků (mají stejné složení nákladů, ale liší se např. velikostí či hmotností). Výpočet kalkulace spočívá v rozvržení režijních nákladů za pomoci poměrových čísel, která vyjadřují poměr mezi náklady na jednotlivé druhy výrobků. Základem je vždy jeden z výrobků, který dostane poměrové číslo jedna, a náklady na ostatní výrobky se k němu přepočítávají.

Kalkulace přírážková — slouží pro podniky, které vyrábějí nákladově různorodé výrobky a používají různé technické postupy výroby. U předběžné kalkulace se přímé náklady určují na základě příslušných norem a do výsledné kalkulace již podnik používá údaje o skutečné spotřebě např. z výdejků materiálu nebo z výkazů o spotřebě pracovního času. Nepřímé náklady se stanoví pomocí přírážky, která vyjadřuje poměr nákladů k rozvrhové

základně. Rozvrhovou základnu si zvolí účetní jednotka sama, může ji být např. přímý materiál, přímé mzdy (tzv. peněžní vyjádření) anebo normohodiny práce výrobních dělníků nebo strojové hodiny (tzv. naturální podoba). Pro stanovení výše přírážky se používá vzorec (vzorec 2.1).

$$\% \text{ přírážky} = \text{nepřímé náklady} \div \text{rozvrhová základna} \times 100 \quad (2.1)$$

Metoda ABC — neboli metoda přiřazování nákladů podle aktivit. Smyslem této metody je rozdělit náklady podle dílčích činností. Tato metoda vznikala z důvodů podstatných změn, které probíhají v podnikatelském procesu. Např. zkracování doby životnosti výrobků, vyšší nároky na kvalitu výkonů, kratší doba dodání produktů na trh apod. [7, 8, 13]

Jak už bylo dříve zmíněno, kalkulace rozdělujeme na předběžné a výsledné v závislosti na tom, kdy jsou sestavovány. V praxi, zejména u výrobních podniků, se sestavují následující typy kalkulací, které jsou součástí předběžné kalkulace — propočtová, normová, plánová operativní. Členění kalkulací nákladů je zobrazeno ve schématu 2.2.

Schéma 2.2 Kalkulační systém



Zdroj: [4] — vlastní zpracování

Kalkulace propočtová — sestavuje se před zahájením vlastní výroby a prodeje a to v etapě výzkumu, vývoje a přípravy výroby. Na základě budoucího výkonu (jeho parametrů a předpokládaných vlastností) se průběžně stanovují jeho náklady. Hlavním cílem je, aby požadavky zákazníka odpovídaly s výkonem a jeho cena dosahovala požadovaného zisku. Před zahájením konstrukční a technologické přípravy výroby musí být sestavena propočtová kalkulace, která má za úkol kontrolovat limity nákladů pro útvar technické přípravy výroby. V hromadné a sériové výrobě slouží k rozhodnutí, zda daný výkon vyrábět či nikoliv (zjišťuje, jaký bude z daného výkonu zisk), zatímco v zakázkové výrobě slouží jako podklad

pro zpracování cenové nabídky a dohodnutí ceny s konkrétním zákazníkem. Při sestavování se vychází z informací o nákladech a parametrech srovnatelných výrobků, z normativů spotřeby materiálu a práce nebo z odhadů na základě vlastních výkonů. Sestavuje se na úrovni plných nákladů včetně prodejní a správní režie a používá se zejména retrogradní kalkulační vzorec. [4, 8]

Plánová kalkulace — sestavuje se na určité plánovací období a zobrazuje úroveň nákladů výkonu, kterých mělo být v daném období dosaženo. Poskytuje informace potřebné pro sestavení hlavního podnikového rozpočtu. Využívá se převážně v hromadné a velkosériové výrobě, neboli v podnicích, kde se výroba opakuje v delším období, během kterého dochází pouze k drobným konstrukčním a technologickým změnám produktů. K tvorbě kalkulace dochází po technologické a konstrukční přípravě výroby, tzn. tehdy, když známe spotřební a výkonové normy. Při sestavování kalkulace musíme brát v úvahu změny, ke kterým může dojít v období tvorby kalkulace. Plánovou kalkulaci může vyjádřit ve dvou formách, jako:

- I. kalkulaci dílčího období vyjadřující úroveň nákladů za jednotlivé časové intervaly, které navazují na předpokládané změny,
- II. kalkulaci celého rozpočtového období, která se stanoví jako vážený průměr jednotlivých úrovní předem stanovených nákladů, které berou v úvahu plánované změny. Vahami je předpokládaný objem výkonů.

Operativní kalkulace — tento druh kalkulace obsahuje předem stanovené náklady, které odpovídají konkrétním konstrukčním a technologickým podmínkám činnosti. Sestavuje se v oblasti materiálových nákladů. Náklady zjišťujeme dle konstrukční a technologické dokumentace. Operativní kalkulace vyjadřuje přesnější informace o nákladech než kalkulace plánová. Stejně jako u kalkulace plánové ji můžeme vyjádřit ve dvou formách.

- I. Jako kalkulaci dílčího období, ve kterém jsou platné konkrétní konstrukční a technologické podmínky a již nedochází k žádným změnám.
- II. Jako kalkulaci celého sledovaného období stanovenou výpočtem jako vážený průměr dílčích operativních kalkulací. Vahami je kalkulovaný objem výkonů. Tato kalkulace má dvě varianty a to tzv. operativní kalkulace sestavená za plánovaný objem výroby a operativní kalkulace stavena na skutečný objem výroby.

Výsledná kalkulace — zobrazuje skutečné nebo průměrné náklady, které byly vynaloženy na jednotku výkonu v určitém čase a množství. Slouží jako podklad pro kontrolu hospodaření jednotlivých úseků výroby, záleží však na druhu činnosti účetní jednotky.

Nejllepší uplatnění výsledné kalkulace je v oblasti jednicových nákladů. Slouží také i jako podklad pro ověření reálnosti operativních kalkulací. [4, 8]

2.3. Pojetí nákladů a výnosů

Náklady a výnosy jsou dvě důležité skupiny, kterými se účetní jednotka zabývá, důkladně je kontroluje a sleduje. Jejich rozdíl je výsledek hospodaření podniku. Způsob, jakým jsou sledovány náklady v podniku, slouží jako důležitý nástroj podnikového a vnitropodnikového řízení a kontroly na všech úrovních řízení. Výše nákladů může být ovlivněna výrobními podmínkami, objemem výroby či oceněním práce. Průběžná kontrola nákladů plní následující ekonomické úlohy — růst produktivity práce, zvyšování rentability a kvality, růst zisku a snižování nákladů. Pokud jsou náklady správně kontrolovány, umožňují nám porovnávat skutečné a plánované náklady, sledovat vývoj za různá časová období nebo srovnávat náklady s jinými podniky (pokud jsou jejich informace k dispozici). Jsou podkladem pro tvorbu kalkulací, rozpočtů a cen. Průběžné sledování nákladů umožňuje podniku zjistit, které faktory slouží ke snižování nákladů a kde se lze provést úspory. [2]

2.3.1. Členění nákladů

Je důležitým nástrojem pro posuzování a řízení hospodárnosti, účinnosti a jiných faktorů, které je ovlivňují a to na úrovni podnikové i vnitropodnikové. Mezi obvyklá členění patří — náklady externí a interní a jednoduché a složené náklady. Další členění nákladů:

- druhové,
- podle toho, kolikrát byly v organizační jednotce vynaloženy,
- účelové,
- kalkulační,
- dle hlediska rozhodování (místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik),
- podle závislosti na objemu prováděných výkonů,
- z hlediska změn v podmínkách nákladového procesu,
- podle zapojení do koloběhu. [2]

Externí náklady — jedná se o spotřebu výrobků, prací a služeb od jiných subjektů.

Interní náklady — jsou spotřebou výrobků, prací a služeb, který vznikly uvnitř podniku. Můžeme je dále rozlišovat v závislosti na množství a vnitropodnikové ceně.

Jednoduché náklady — vznikají nejčastěji spotřebou výkonů jiných organizací. Jedná se jeden druh nákladů, který bývá prvotní.

Složené náklady — lze je rozlišit podle jednotlivých druhů a jsou složením několika jednoduchých nákladů. Složené náklady jsou náklady druhotné.

Druhové členění nákladů — obsahuje náklady jednoduché, prvotní a externí, které jsou časově nerozlišené. Náklady se zachycují k určitému okamžiku nebo za určité období. V účetnictví se jedná o pátou účtovou třídu, které obsahuje např. následující skupiny nákladů — spotřeba materiálu, energie, služeb (nájem, přepravní náklady, poštovné), náklady na mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění, odpisy, daně a poplatky, finanční náklady (bankovní poplatky, úroky) nebo mimořádné náklady. Druhové členění umožňuje dobře sledovat spotřebu nákladů a usnadňuje jejich plánování do budoucna.

Členění podle toho kolikrát byly v organizační jednotce vynaloženy — dle tohoto hlediska dělíme náklady na prvotní a druhotné. **Prvotní** — jsou náklady, které se na vstupu podniku objevili poprvé a byly použity pouze jednou. Jsou označovány jako jednoduché náklady a ve vztahu ke spotřebě výkonů se jedná o náklady externí. **Druhotné** — tyto náklady se v podniku objevují již podruhé a jsou složeny z několika jednoduchých nákladů — tzv. náklady složené. Jedná se především o spotřebu vnitropodnikových výkonů uvnitř organizační jednotky, proto je se jedná i o náklady interní.

Účelové členění nákladů — bývá rozděleno do 4-5 úrovní. **První** úroveň — výrobní a nevýrobní činnosti, **druhá** úroveň — náklady na hlavní, vedlejší a pomocnou výrobu a jednotlivé přidružené činnosti, **třetí** úroveň obsahuje podrobnější členění první a druhé úrovně — jedná se o druhy činností, technologické stupně, uzavřené procesy a jednotlivé operace, **čtvrtá** úroveň obsahuje členění dle vztahu k činnosti, technologické stupni nebo operaci dělíme náklady na jednicové a režijní. **Jednicové** jsou náklady, které vznikly technologickým procesem. Souvisí pouze s jedním druhem produkce a rostou přímo úměrně s počtem výkonů. Vypočítají se jako součin technicko-hospodářské normy a počtu provedených výkonů. **Režijní** — tyto náklady se zjišťují nepřímou a existuje mnoho metod pro jejich výpočet. Souvisí s více druhy produkce a rostou nepřímou úměrně s počtem výkonů. [2]

Kalkulační členění — zabývá se posuzováním souvislosti nákladů s určitým finálním nebo dílčím výkonem. Souvislost může být přímá a nepřímá a s tím souvisí dělení nákladů na přímé a nepřímé. **Přímé náklady** — lze je přesně spočítat na jednotlivý výkon na kalkulační jednici. Jedná se např. o přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady, polotovary apod. Patří zde také náklady, jejichž podíl na kalkulační jednici zjišťujeme dělením. **Nepřímé náklady** — přímo nesouvisejí s daným druhem výkonu.

Členění podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik — je důležité rozlišovat vztahy k jednotlivých vnitropodnikovým útvarům, ve kterých tyto náklady vznikají. Zaměstnanci vnitropodnikových útvarů odpovídají za vynaložení a zhodnocení nákladů v rámci těchto útvarů. Základním členěním je členění podle místa vzniku, na které poté navazuje členění podle odpovědnosti. Členění nákladů má dále dvě etapy. První zachycuje náklad podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik ve dvou druzích útvarů ekonomické struktury. Prvním útwarem je hospodářské středisko, protože je z hlediska hierarchické struktury výše. Hodnotí se na základě vnitropodnikového výsledku hospodaření, protože může ovlivnit výši nákladů — např. objemem výroby nebo volbou druhu zboží. Druhým útwarem je nákladové středisko, které je z hierarchického pohledu níže. Soustředí se na přesně daný úkol, ve kterém se zaměřuje na hospodárnost a jakost — např. objem výroby, výše výnosů nebo volba druhu zboží. Hodnotí se na základě srovnání plánu se skutečností. Toto nákladové středisko se dělí na dalších šest středisek — nákladové, ziskové, rentabilní, výdajové, výnosové a investiční. Každé z nich nese svou vlastní odpovědnost a má své pravomoci. Druhá etapa členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik zachycuje kooperační vztahy mezi jednotlivými útvary. Zaměřuje se na plánování útvarů, aby bylo možné jejich náklady měřit, oceňování jednotlivých výkonů vnitropodnikovými cenami a určení jednotlivých předaných výkonů. Kontroluje také úspory nebo překročení nákladů a vymezuje odpovědnost za jejich vznik.

Členění podle závislosti na objemu prováděných výkonů — jednotlivé skupiny nákladů se při změně objemu výroby nechovají stejně. Z krátkodobého hlediska je nutné sledovat náklady celkové a průměrné. Podle vztahu k objemu výroby dělíme náklady na:

- proměnlivé variabilní (pružné a závislé), které se dále dělí na:
 - proporcionální,
 - nadproporcionální,
 - podproporcionální.
- Stále fixní (konstantní a nezávislé), můžeme členit na:
 - volné a využitě,
 - neměnné a měnící se skokem,
 - smíšené.[2]

Variabilní náklady — neboli jednicové náklady. Jejich výše se mění v závislosti na objemu výkonů. Vznikají na jejich souvislosti s potřebou technicky dělitelných ekonomických zdrojů, které jsou vynakládány v závislosti na objemu výroby. Jejich proporcionálnost závisí

na tom, jak je výroba stabilní. V praxi dochází k odklonu od proporcionálnosti. Může mít charakter regresivní a progresivní. Regresivní vznikají když: je efektivnější využití materiálu, roste specializace, zlepši se technické a organizační podmínky ve výrobě anebo při zavádění nové techniky či technologie. Progresivní vznikají při zvýšení nákladů ve spotřebě energie, plynu či vody, když se zvýší příplatky u mezd, roste odpad nebo při placení pokut. Podle průběhu růstu variabilní nákladů dělíme náklady na proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální.

Proporcionální neboli lineární náklady

Jsou základní části variabilních nákladů. Všechny jsou jednicové a mění se přímo úměrně s objemem výroby, na kterém jsou závislé. Jsou konstantní na jednotku výkonu — např. 10 Kč na 1 ks a 20 Kč na 2 ks.

Nadproporcionální neboli progresivní náklady

Objevují se výjimečně. Rostou rychleji než objem výroby. Jedná se například růst mezd, z důvodu přesčasu anebo zvýšení váhy zboží při přepravě. Tyto náklady můžou vyvolávat dojem ne hospodárnosti účetní jednotky.

Proporcionální neboli regresivní náklady

Rostou pomaleji než objem výroby. Rostoucí objem výroby vyvolává pokles nákladů na jednotku výroby. Jsou to zejména náklady na opravy a údržbu, které se sledují v závislosti na počtu vyrobených kusů nebo náklady na přímé mzdy, pokud produktivita práce roste rychleji než přímé mzdy. [2]

Fixní náklady — jsou náklady stálé. Pokud se mění objem výkonů, fixní náklady zůstávají nezměněny. Jejich vznik má souvislost s vynakládáním techniky nedělitelných zdrojů. Nejsou spojeny s objemem výroby, protože se uskutečňují jednorázově. Jsou vytvořeny vždy pro určitou skupinu výkonů. Členíme je z hlediska, jak je využita výrobní kapacita na volné a využité a z hlediska stálosti na neměnné a měnící se skokem. Specifickou skupinu tvoří fixní náklady smíšené.

Volné fixní náklady — pokud jsou v podniku tyto náklady, nemusí se jednat o ne hospodárnost. Vznikají při nenaplnění výrobní kapacity, která odpovídá danému objemu činnosti. Naopak pomáhají k odhalení rezerv hospodárnosti a zvyšují efektivitu.

Využité fixní náklady — jedná se o skutečně využitou část fixních nákladů pro daný objem činnosti.

Neměnné náklady — ve sledovaném období se jejich výše nemění.

Náklady měnící se skokem — k jejich vzniku dochází jednorázově neboli jednorázové zvýšení celkových nákladů, např. při nákupu nového stroje.

Smíšené náklady — v rámci těchto nákladů se nerozlišuje, jestli se jedná o fixní nebo variabilní složku nákladů. Jejich průběh může být lineární a nelineární. Nelineární průběh může být podlimitní nebo nadlimitní. Nelineární průběh vývoje průměrných nákladů se rovná celkovým lineárním nákladům. [2]

Členění z hlediska změn v podmínkách nákladového procesu

Náklady jsou ovlivněny jakoukoliv změnou např. technologie, sortiment nebo objem výkonů. Každou změnou je narušen vztah mezi náklady a výkony a je potřeba tyto důvody rozpoznat. Pro řešení je nutné rozeznat náklady, které byly změnou ovlivněné — relevantní náklady a náklady, které změnou ovlivněny nebyly — náklady irelevantní. V rámci ovlivněných nákladů je nutné najít rozdílové náklady. Vyjadřují rozdíl mezi náklady či výnosy před a po změně. Dále se tyto náklady analyzují podle zvoleného kritéria. Může se jednat např. o efektivnost, zhodnocení hospodárnosti anebo výši zisku. Proto se rozlišují dvě úrovně rozdílových nákladů — celkové a jednotkové. Jednotkové posuzují náklady podle jednoho zvoleného kritéria např. efektivnosti, zatímco celkové posuzují náklady se všemi kritérii jako jeden celek. Mezi náklady k členění nákladů podle změn v podmínkách procesů patří také náklady příležitosti neboli oportunitní náklady. Napomáhají účetní jednotce, aby zvolila variantu, která ji přinese nevyšší efekt.

Členění nákladů podle zapojení do koloběhu

Slouží ke zjišťování výsledku hospodaření a vykazování majetku na základě informací, které poskytuje finanční účetnictví. Náklady se dělí na náklady výkonu a náklady období.

Náklady výkonu — neboli náklady výrobní. Patří k nim přímé náklady a podíl ostatních přímých nákladů a podíl z výrobní režie. Nezanikají a v rozvaze jsou vykazovány jako složka majetku.

Náklady období — jsou náklady nevýrobní a opakují se v určitých obdobích. Patří k nákladům, které zajišťují činnost podniku. Zahrnují režie, spotřebovávají se a zanikají. Vykazovány jsou ve výkazech zisků a ztrát. [2]

2.3.2 Členění výnosů

Jsou výstupem podniku a oceňují se na úrovni tržních cen. Výnosy jsou tržby, vnitropodnikové dodávky vnitropodnikových výkonů, dotace, intervence k prodejním cenám,

příplatky, prémie další iniciační nástroje hospodářské politiky státu. Jestliže jsou vnitropodnikové výkony uskutečněny na trhu, stávají se vnitropodnikovými výnosy. Za vnitropodnikové výnosy se považují výnosy jednotlivých organizačních útvarů uvnitř podniku a výkony, které se vážou na finální výkony podniku. Jsou formou zúčtovacích vztahů a důležitým nástrojem pro řízení hospodárnosti a efektivnosti podniku. Organizační řád vymezuje jejich působnost. Na výši výnosů mají vliv — objem a kvalita uskutečněných výkonů, cena za jednotku uskutečněného výkonu, skladba sortimentu a také různé přírážky a srážky. Členění obsahuje méně hledisek, než u nákladů. Výnosy se člení:

- v rámci účtové třídy číslo 6 tzv. členění podle druhu,
- podle účelu,
- dle vztahu ke změně objemu činnosti (pouze okrajový význam). [2]

V rámci účtové třídy číslo 6 se dělí výnosy na provozní, finanční a mimořádné. Výnosy členíme i z hlediska zdali vstupují do daňového základu či nikoliv, na daňové a nedaňové výnosy.

3. Specifika vnitropodnikové účetnictví

Předmětem vnitropodnikového účetnictví jsou jak ekonomické informace o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků, vlastního kapitálu a jiných pasiv tak i informace o nákladech a výnosech nebo o výdajích a příjmech či o výsledku hospodaření. Důležitá je jejich odlišnost od účetních informací finančního účetnictví.

Účetnictví uvnitř podniku není v současné době regulováno žádnými účetními či jinými předpisy, veškerá organizace záleží na konkrétní potřebách a možnost účetní jednotky. Drobné zmínění lze naléznout v ČÚS č. 001.

Z hlediska zpracování účetních informací lze obecně charakterizovat dva základní způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví. **Jednookruhové účetnictví** tvoří soustava syntetických a analytických účtů finančního účetnictví v souvislosti se zúčtováním druhotných nákladů. Jednookruhové účetnictví je vhodné pro malé a střední podniky. **Dvouokruhové účetnictví** je naopak vhodné pro velké výrobní a obchodní podniky. Je vedenou ve dvou okruzích, první slouží pro finanční účetnictví a druhý je určený pro evidenci vnitropodnikových nákladů a výnosů.

Základem účinného řízení, je znalost příčin vzniku a vývoje nákladů za pomoci detailního rozpoznání podnikatelské činnosti. Existují dvě oblasti vedení účetnictví. Účetnictví pro řízení po linii výkonů neboli tzv. **výkonové účetnictví** a účetnictví pro řízení po linii odpovědnosti tzv. **odpovědnostní účetnictví**. [4, 8]

Důležitou součástí vnitropodnikového účetnictví jsou také **vnitropodnikové ceny**. Jejich význam je především v jejich mnohostranném a nezastupitelném využití. [3]

3.1. Jednookruhová účetní soustava

Základním předpokladem fungování jednookruhové účetní soustavy je vytvoření systematické analytické evidence jak z hlediska věcné náplně účtů, tak i z hlediska jednotlivých útvarů a výkonů. Její snahou je zachytit požadavky uživatelů finančního a nákladového účetnictví v jenom okruhu analytických účtů. V rámci analytické evidence existuje jedna hlavní kniha, která obsahuje veškeré transakce. Z hlavní knihy lze získat informace podle požadavků uživatelů. Schéma 3.1 zachycuje vztah finančního a nákladového účetnictví v rámci jednookruhové účetní soustavy. [4, 5]

Schéma 3.1 Vztah finančního a nákladového účetnictví v jednookruhové účetní soustavě



Zdroj: [5] — vlastní zpracování

Pro vyjádření rozdílů mezi účetními informacemi z finančního a nákladového účetnictví se využívají účty rozdílů. Vyjádření hospodářského výsledku je v rámci jednookruhové účetní soustavy složitější, protože součástí číselné identifikace účtů je i rozlišení, zda daný účet vstupuje do hospodářského výsledku finančního i nákladového účetnictví nebo slouží pouze pro výpočet buď ve finančním, nebo nákladovém účetnictví. Dále jednookruhová účetní soustava obsahuje účty, pro zobrazení vnitropodnikových kooperačních vztahů mezi útvarů tzv. interních nákladů a výnosů. Slouží pro zjišťování výsledku hospodaření za jednotlivá střediska, ale nemají vliv na celkový výsledek hospodaření podniku. [4]

Pro zavedení jednookruhové účetní soustavy v podniku si musí účetní jednotka uvědomit, co chce vnitropodnikovým účetnictvím zobrazit. Vedení účetnictví je možné dvěma způsoby:

- za pomoci sledování nákladů a výnosů prvotně na syntetických účtech s rozpisem jejich částek na příslušné analytické účty,
- prvotní zápisy mohou být zaúčtovány na analytických účtech a za pomoci podvojných zápisů na syntetické účty nákladů a výnosů se zapíší měsíční obraty.

Zavedení vnitropodnikového účetnictví je vhodné v podniku, kde se jednotlivé organizační a ekonomické části navzájem kooperují. Poté se vnitropodnikové převody v rámci jednookruhové účetní soustavy uskutečňují podvojnými zápisy, za pomoci účtu vnitropodnikové náklady a vnitropodnikové výnosy. Tyto účty se zařadí do účtových skupin 59 a 69. Obvykle se jedná o účty 599 a 699, které se dále člení podle jednotlivých hospodářských středisek. Tyto účty nespádají do celkového výsledku hospodaření a jejich končený stav musí být nulový. Tento druh účtování se uskutečňuje za pomoci účetního

softwaru, který umožňuje účetní jednotce třídit náklady a výnosy jak podle druhů, tak i podle hospodářských středisek. [10] Koloběh ekonomických zdrojů v rámci jednookruhové účetní soustavy zobrazuje příloha č. 6.[5]

3.2. Dvouokruhová účetní soustava

Při rozhodování uživatelů, byla historicky věnována pozornost vlastnímu obsahu a vypovídací schopnosti účetních informací, již v zemích anglosaské oblasti. Zcela přirozeně se vyvinuly dva oddělené okruhy informací finančního a nákladového účetnictví.

Systém nákladového účetnictví je považován za důvěrný a tajný. Používá odlišný systém kritérií hodnocení činnosti podniku s jinou mírou podrobnosti a časovou orientací, která pomáhá zajistit výkonnost (ovlivnit ji či změnit). Samostatná pozornost není věnována způsobu odlišení účetních informací ve finančním a manažerském účetnictví. Tyto informace závisejí na konkrétní situaci a konkrétních hospodářských operacích.

Naopak tomu bylo v zemích kontinentální Evropy, kde bylo historicky finanční účetnictví předmětem detailní legislativní úpravy, typické konkrétní formální úpravou vedení účetnictví. Mělo vlastní účtovou osnovu a jednotné postupy účtování. Okruhy byly relativně těsněji formálně propojeny v rámci účetních informací, včetně konkrétních požadavků na způsob jakým byly propojeny (za pomoci tzv. spojovacích účtů).

V České republice se legislativní úpravou finančního i vnitropodnikového účetnictví zabývá Český účetní standard pro podnikatele č. 001 účty a zásady účtování na účtech, odst. 2.5.2. Ukládá pouze povinnost, aby v rámci dvouokruhové soustavy podniky využívaly spojovací účty a zařadily účty vnitropodnikového účetnictví do účtového rozvrhu.

Míra regulace formální úpravy vztahu finančního a nákladového účetnictví a vliv na samotnou podstatu jejich vztahu, vyváženosti a postavení. Nákladové účetnictví je považováno za základní systém účetních informací v anglosaské oblasti, protože poskytuje informace pro řízení (je podrobné a z časového hlediska rychlejší). Účetním informacím z finančního účetnictví dávají přednost země kontinentální Evropy, protože se řídí zákonem a účetní legislativou. Účetní jednotky v České republice dávají spíše přednost předepsané formě účetnictví. Informace, které finanční účetnictví poskytuje, považují účetní jednotky u nás za dostačující i pro potřeby hodnotového řízení podniku. [4]

Druhý účetní okruh vzniká tak, že mezi účty nákladů a výnosů jsou vloženy další nákladové a výnosové účty, ale již roztrženy pole středisek a činností. V rámci účtování prostřednictvím druhého okruhu se používají volné účtové třídy v účtové osnově podnikatele, neboli účtové třídy 8 a 9. Členění a obsah těchto účtů si určuje účetní jednotka sama.

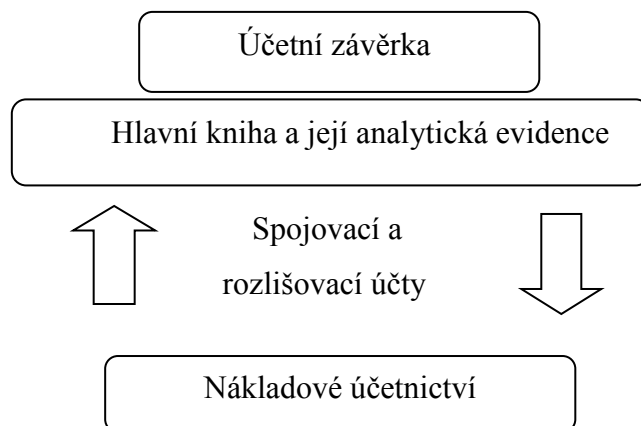
K účtování se využívají tzv. spojovací účty, které slouží pro kontrolu správnosti účetních dat. Jsou předmětem zobrazení hospodářských transakcí v obou účetních systémech. Nejčastěji se využívají v oblastech nákladů, výnosů z prodeje, k zásobám či aktivaci vnitropodnikových výkonů a časovému rozlišení. Mezi nejčastěji používané spojovací účty patří spojovací účet k nákladům, spojovací účet k výnosům a spojovací účet k zásobám. Tyto účty přebírají veškeré nákladové položky, které se účtují ve finančním účetnictví např. výrobní režie, odbyt a správa. Jako podklad pro účtování slouží soupis převzatých účetních dokladů, který vyhotoví všeobecná účtárna dle jednotlivých středisek. Způsob účtování závisí na evidenci středisek. Jedná se o centralizovanou a decentralizovanou formu. Pokud jsou střediska evidována v rámci jednoho účetního okruhu, jedná se o centralizovanou formu, ale pokud jsou střediska spojeny za pomoci spojovacích účtů (nákladové účetnictví, spojené s finančním účetnictvím a ostatními středisky) jedná se o decentralizovanou formu.

Decentralizovaná forma umožňuje samostatně sledovat vstupy a výstupy každého střediska, účetní případy se zachycují podvojnými zápisy. Účtování mezi jednotlivými středisky se provádí na základě vnitřních účetních dokladů (převodek) a za pomoci převodových účtů.(převody střediskové) Konečný stav se musí rovnat nule. U velkých podniků s více závody je vhodné rozdělit účtování na mezi středisky stejného závodu (převody střediskové) a mezi středisky odlišných závodů (převody mezi závody). Výsledné účetnictví podniku v rámci decentralizované formy vzniká součtem jednotlivých účetnictví za všechna střediska.

Centralizovaná forma spočívá ve zpracovávání účetnictví na jednom místě a jednotlivá střediska dostanou již zpracované výsledky. Převodové účty se nepoužívají. [4, 10]

Odlišnosti v hospodářských transakcích zachycují tzv. účty rozdílů. Slouží k poskytování důležitých informací pro vrcholové vedení jako doplňkový zdroj informací pro analýzu zjištěného hospodářského výsledku ve finančním účetnictví. Účty rozdílů musí být správně označeny, aby nebyly informace poskytovány mimo vrcholové vedení podniku. Vztah finančního a nákladového účetnictví ve dvouokruhové účetní soustavě je zobrazen ve schématu 3.2. [4]

Schéma 3.2 Vztah finančního a nákladového účetnictví ve dvouokruhové účetní soustavě



Zdroj: [5] — vlastní zpracování

Koloběh ekonomických zdrojů v rámci dvouokruhové účetní soustavy zobrazuje příloha č. 7.

3.3. Kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy

Kombinace obou možností vedení vnitropodnikového účetnictví nejlépe zobrazuje vztah mezi obsahovou uživatelskou rozdílností a potřebou zpracovatelsky sjednotit sběr prvotních účetních údajů. V praxi mají účetní jednotky možnost kombinovat obě dvě možnosti vedení vnitropodnikového účetnictví. Pokud ovšem účetní jednotka při analýze zjistí, že jsou požadavky od externích a interních uživatelů rozdílné, je vhodnější zvolit pouze dva okruhy účtů. Nebo když lze zajistit požadavky externích uživatelů finančního účetnictví v určitých částech podnikatelského procesu pouze za pomoci sumarizace součtů podrobnějších informací, měla by raději vést účetnictví prostřednictvím analytické evidence. [5]

3.4. Způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví

Celé vnitropodnikové účetnictví provází proces přeměny nákladů na finální výkony. Má dvě základní linie – odpovědnostní a výkonová. **Linie odpovědností** řeší, kdo odpovídá za vznik nákladu a ve které části v podniku vznikl. **Linie výkonová** má za úkol sledovat náklady jak ve vztahu ke konkrétnímu výrobku, službě či práci tak i k dílčím výkonům, aktivitám nebo činnostem, které vznikají ve vzájemných vazbách a mají za úkol charakterizovat hlavní, pomocné a obslužné podnikové procesy. [5]

3.4.1 Odpovědnostně orientované účetnictví

Odpovědnostně orientované účetnictví je způsob vedení účetnictví po linii útvarů. V podniku se zřizují samostatné střediska s účty nákladů a výnosů. Do nákladů se účtují skutečné náklady, které vznikají ve finančním účetnictví, a do výnosů účtujeme předem stanovené náklady, které vyplývají z rozpočtů a plánových kalkulací. Míru plnění střediska zobrazuje výsledek hospodaření, který tvoří rozdíl mezi náklady a výnosy. [10]

Hlavním úkolem odpovědnostně orientovaného účetnictví je vytvoření a efektivní využití systému hodnotových informací. Úkolem systému hodnotových informací je členění informací dle odpovědnosti za vývoj nákladů a výnosů, aktiv a závazků, příjmů a výdajů podniku, zobrazení vztahů mezi jednotlivými středisky a zachycení rozdílů a odchylek v účetním systému. Aby byl systém účinný a byla správně vymezena struktura podniku, je nutné se zaměřit na tři oblasti – organizační strukturu, míru centralizace a decentralizace a na ekonomickou strukturu v podniku. [4]

Organizační struktura podniku

Je takové uspořádáním podnikových činností, které nejlépe zachycuje náplň jednotlivých cílů podniku. Je zakotvena v organizačních směrnicích podniku. Její obsah závisí na druhu a rozsahu činnosti podniku. Ve vztahu k odpovědnostnímu řízení je důležité sledovat vertikální a horizontální vazby v rámci jednotlivých útvarů. Horizontální vazby závisí na procesu tvorby výkonu v podniku (v rámci jednoho útvaru nebo prostřednictvím specializovaných útvarů). Vertikální vazby řeší pravomoc a odpovědnost v podniku vůči externímu okolí.

Centralizace a decentralizace vůči odpovědnostnímu řízení

Tvorba organizační struktury v podniku úzce souvisí s mírou centralizace či decentralizace v rámci řízení podniku. V rámci centralizace je pravomoc i odpovědnost směřována k managementu firmu, naopak decentralizace přenáší pravomoc a odpovědnost na nižší úrovně. Více informací ohledně této problematiky obsahuje podkapitola 3.2.

Centralizace ve vztahu k odpovědnostnímu řízení se zaměřuje na přesnost, včasnost a kvalitu vykonání zadaných cílů pro jednotlivá střediska. Decentralizace zkoumá produktivitu středisek zejména na to, jaký měly přínos pro podnik jako celek.

Ekonomická struktura podniku

Navazuje na organizační strukturu, kterou rozšíří o motivačně účinné hodnotové nástroje odpovědnostního řízení. Na základě míry pravomoci a odpovědnosti a hodnotových nástrojů vznikají v ekonomické struktuře tzv. odpovědnostní střediska. Jedná se o nákladové, výdajové, výnosové, ziskové, rentabilní a investiční odpovědnostní středisko.

Nákladové středisko

V rámci nákladového střediska mohou zaměstnanci ovlivnit výši nákladů, které vznikají v návaznosti na činnost střediska, ovšem už nenesou zodpovědnost za efektivní využití aktiv či za výši výnosů. Hodnotí se na základě srovnání plánu se skutečností s ohledem na vzniklé odchylky. Nákladové středisko je středisko s nízkou úrovní pravomoci a odpovědnosti.

Výdajové středisko

Výdajovými středisky jsou např. střediska vzdělávání, výzkumu a vývoje nebo strategického marketingu, které dopomáhají firmě k lepšímu budoucímu rozvoji. V rámci jeho pravomoci je ovlivňovat střediskové náklady. Hodnocení se vytváří posouzením prospěchu, který nám středisko přineslo. [4]

Výnosové středisko

Zaměstnanci výnosového střediska mají vliv na výši externích výnosů, ale již nemají vliv na náklady, které vznikly tvorbou nebo nákupem výkonu. Výnosové středisko má možnost ovlivnit objem a strukturu prodaných výkonů a součástí jeho pravomoci je také vstup do vztahů se zákazníky. Výši konečné ceny výkonu určuje managementu podniku a vychází ze základního ceníku podniku.

Ziskové středisko

Ziskové středisko se zabývá řízením celého podnikatelského procesu, od objemu a struktury vyráběných výkonů, až po jejich prodej zákazníkům. Na výši, strukturu a využití aktiv už ovšem vliv nemá. Zaměstnanci mají možnost ovlivnit výši nákladů a výnosů, které souvisejí s činnostmi střediska.

Rentabilitní středisko

Je střediskem s přesně danou pravomocí a odpovědností. Zaměřuje se na problémy, které v praxi přináší ziskové středisko, které nebere v úvahu odpovědnost za výši pohledávek, závazků a zásob, které souvisejí s činnostmi podniku.

Investiční středisko

U velkých firem s velkým rozsahem vykonávaných činností, je investiční středisko nejvyšší úrovní ekonomické struktury. Má pravomoc rozhodovat o výši a způsobu využití investic. [4]

3.4.2. Výkonově orientované účetnictví

Výkonově orientované účetnictví je způsob vedení účetnictví po linii výkonů. Zaměřuje se na zjišťování a kontrolu nákladů ve vztahu k provedeným výkonům. Náklady se sledují podle místa vzniku a ve skutečné výši. Konkrétní řešení výkonově orientovaného nákladového účetnictví je závislé na podmínkách, ve kterých probíhá podnikatelský proces. Podmínky:

- charakter výrobního procesu, ze kterého je odvozený typ konečných výkonů,
- členitost podnikatelského procesu,
- organizace dávkování výkonů,
- délka podnikatelského cyklu,

- sdruženost vzniku výkonů, které jsou předmětem prodeje. [4]

Charakter výrobního procesu

Existují dva základní typy výroby – organická a heterogenní. **Organická výroba** je řada na sebe navazujících procesů, ve kterých se mění výchozí suroviny a materiál ve výrobky. Vyrobené výrobky mají odlišné kvalitativní vlastnosti než prvotně použité zdroje. Tento způsob výroby se využívá převážně v potravinářské, zemědělské či textilní činnosti. Heterogenní výroba je mechanický proces, ve kterém konečné výrobky vznikají spojováním samostatných dílů. Výsledkem jsou homogenní výkony, které mají stejný výchozí materiál. Heterogenní výroba se využívá při výrobě aut, tramvají nebo dveří. [4]

Členitost podnikatelského procesu

Organická a heterogenní výroby probíhá v jedné nebo několika málo na sebe navazujících operacích, které v konečné fázi tvoří technologicky uzavřený celek. Podle charakteru výrobního procesu dělíme výrobu na nečlenitou a členitou. **Nečlenitá výroba** se váže na určité pracoviště a není potřeba provádět žádná další členění na dílčí procesy. Pokud se výrobní proces dále člení na dvě a více samostatné části, jedná se o **členitou výrobu**. Dělení výrobního procesu vzniká z důvodů např., když jsou části výrobního procesu místně nebo časově odděleny, dochází ke zpracování rozdílného množství surovin a vzniká nedokončená výroba, nebo když je výroba kvalitativně odlišná.

Organizace dávkování výkonů

Z hlediska členění podle organizace dávkování výkonů dělíme výrobu na hromadnou, sériovou a kusovou. U **hromadné výroby** sledujeme výkony, u kterých neznáme konečného spotřebitele, k pevně danému časovému intervalu např. objem výroby za den či za měsíc. Konečné množství skutečně vyrobených výkonů se zjistí až po ukončení daného období. V sériové výrobě sledujeme výrobu podle předem stanoveného množství výkonů. Ekonomické vyhodnocení probíhá až po dokončení série. Kusová výroba probíhá na základě konkrétních specifických požadavků zákazníka. Tento druh výroby se uskutečňuje např. ve strojírenství nebo ve stavebnictví.

Délka podnikatelského cyklu

Sledování délky podnikatelského cyklu je důležité pro hodnotové sledování nedokončené výrobky. Rozlišujeme tři typy procesů. Prvním proces se uskutečňuje, když hodnotové sledování nedokončené výroby není účelné, protože má proces ve výrobní fázi velmi rychlý oběh pracovního kapitálu. Vzniká např. při výrobě energie. Druhý proces má rychlý oběh pracovního kapitálu ale docela stabilní nedokončenou výrobu. Stabilita

nedokončené výroby závisí na délce výrobního cyklu a kapacitě výrobního zařízení. Takový druh procesu se vyskytuje při výrobě železe nebo chemických výrobků. Třetím druhem jsou podnikatelské procesy, které mají výrobní cyklus delší než je hodnoticí interval. Podnik musí průběžně sledovat náklady, které vznikají k nedokončeným výkonům. Takový druh procesu lze nalézt ve stavebnictví či strojírenství. [4]

Sdruženost vzniku výkonů, které jsou předmětem prodeje

Tento typ podnikatelského procesu se uskutečňuje ve sdružené výrobě, kdy výrobce má omezený nebo nemá žádný vliv na vztahy mezi výrobky. Protože výrobky vznikají určitém vzájemném poměru. Sdružená výroba je typická pro chemickou výrobu.

Sdruženost výrobního procesu je základním hlediskem pro členění všech výše uvedených charakteristik. Výrobní proces dělíme na nesdruženou a sdruženou výrobu. V rámci **nesdružené výroby** se rozlišují čtyři základní modely, které se liší podle toho, v jakém typu výroby jsou uplatněny. Jedná se o metodu prostou, fázovou, stupňovou a zakázkovou.

Prostá metoda se uskutečňuje v podnicích, jejichž předmětem činnosti je pouze jeden druh výkonu a výroba probíhá v nečlenitém procesu. Prostou metodu lze využít, i pokud je předmětem činnosti více druhů výkonů, pokud jsou prvotní údaje dobře uspořádané za pomoci analytického členění. Používá se např. při výrobě energie nebo izolačních materiálů (výroba různých druhů na jednom výrobním zařízení). Prostou metodu zobrazuje schéma 3.3.

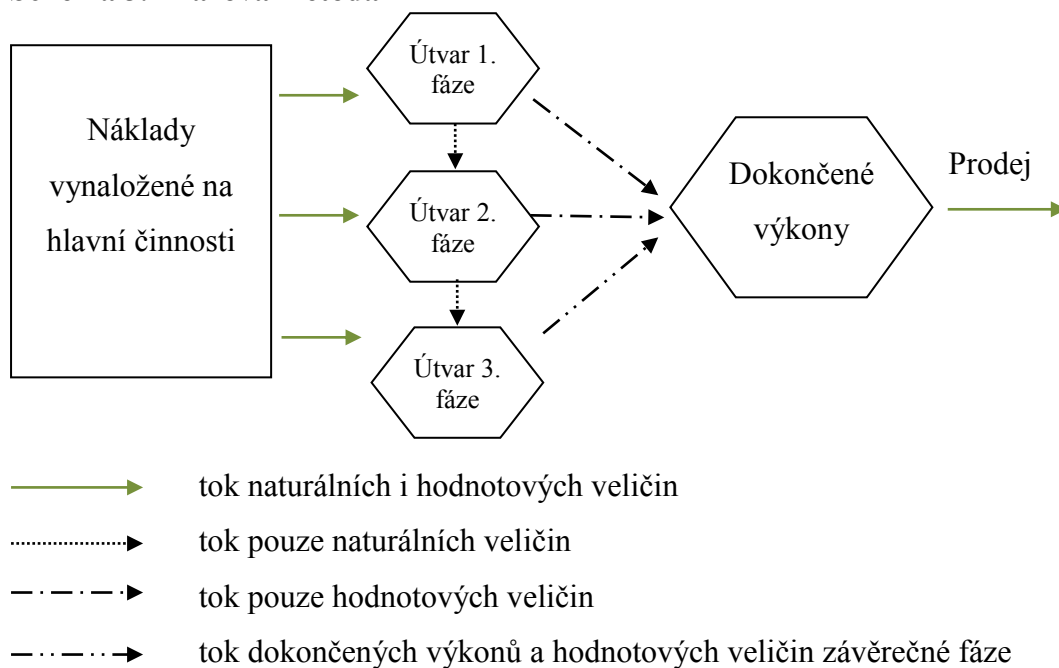
Schéma 3.3 Prostá metoda



Zdroj: [5] — vlastní zpracování

Fázová metoda se využívá v členitých výrobách jednoho výrobku nebo skupiny homogenních výrobků. Jednotlivé fáze výrobního procesu probíhají odděleně a v každé fázi vzniká jiné množství výkonů. Uplatňuje se např. při výrobě střešních tašek. Fázovou metodu zobrazuje schéma 3.4. [4]

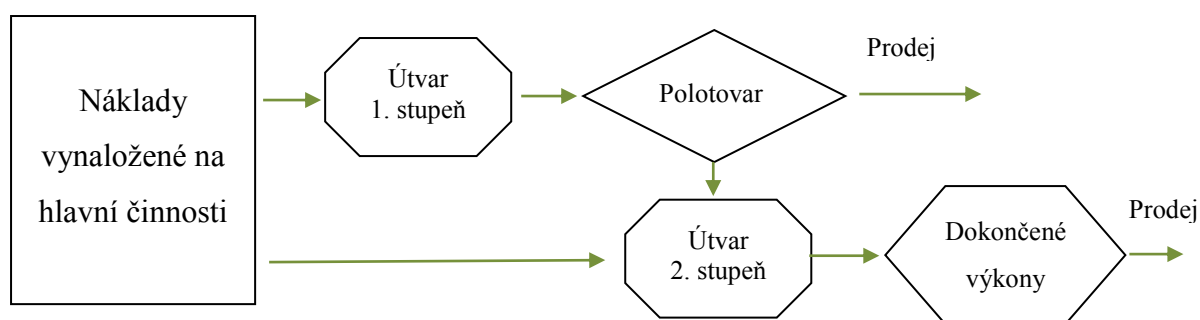
Schéma 3.4 Fázová metoda



Zdroj: [5] — vlastní zpracování

Stupňová výroba má uplatnění také v členitých výroбах, ale u skupiny heterogenních výrobků. Nejříve se vyrábějí polotovary, které pak mohou vstupovat do rozdílných finálních výrobků. Velké množství kombinací zobrazuje hodnotové řízení ve fázi tvorby ale i při jejich převodech do navazujících stupňů. Využívá se např. výroby automobilů, motocyklů nebo spotřební elektroniky. Stupňovou metodu zobrazuje schéma 3.5.

Schéma 3.5 Stupňová metoda

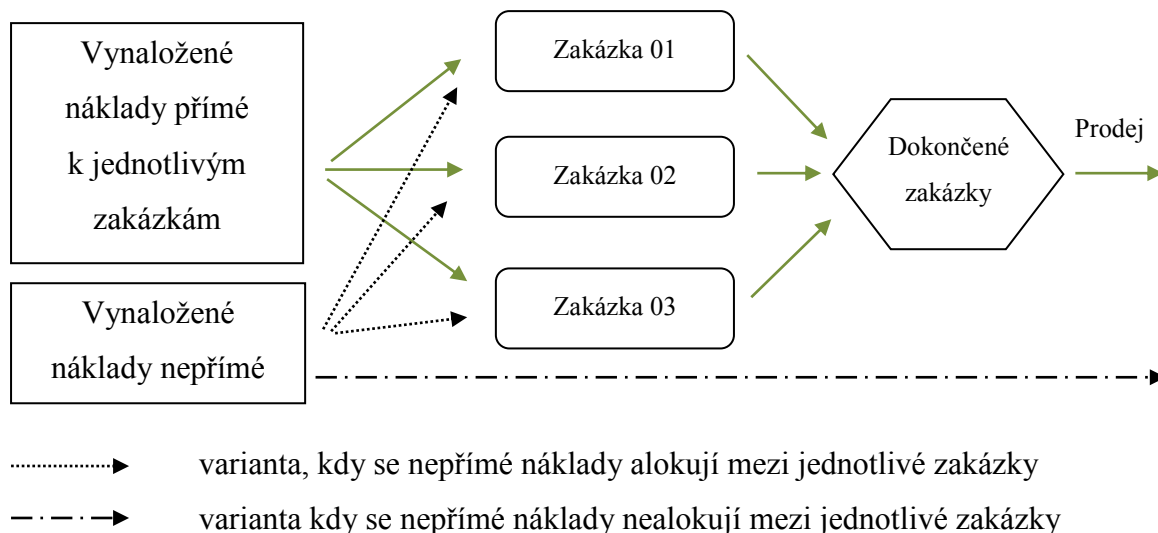


Zdroj: [5] — vlastní zpracování

Zakázková metoda uplatňují ji podniky s heterogenní výrobou, kde jsou výrobky uskutečňovány na základě individuálních objednávek od zákazníků. Má využití i v hromadné výrobě, kde slouží k odlišení výrobků. Podnik může odlišovat výrobky z různých důvodů

např. z kapacitních, konstrukčních, technologických či organizačních. Hlavním důvodem je přesné sledování nákladů, které na konkrétní výrobek vznikají. Náklady se zjišťují podílem nákladů a počtu uskutečněných výkonů. Zakázkovou metodu zobrazuje schéma 3.6. [4]

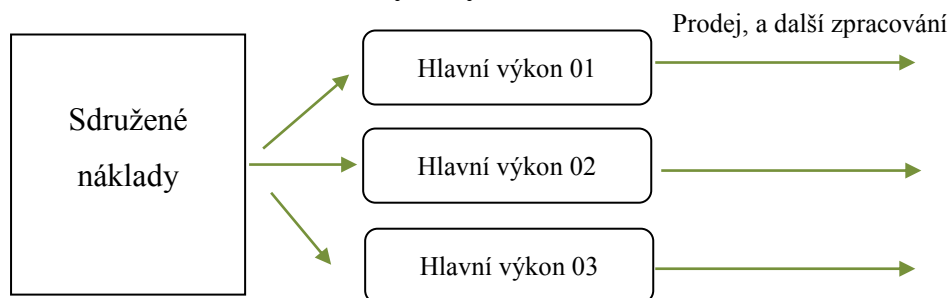
Schéma 3.6 Zakázková metoda



Zdroj: [5] — vlastní zpracování

Ve **sdrúžené výrobě** nelze náklady na výrobek přiřadit přímo, protože náklady jsou vynakládány dohromady na celý sdrúžený proces. Hlavním cílem nákladového účetnictví je poskytnutí podkladů pro řízení hospodárnosti za sdrúžený proces jako celek a až poté poskytnutí podkladů pro zjištění nákladů na jednotlivé duhy výkonů. Prostřednictvím alokace nepřímých nákladů se sestavují kalkulace k jednotlivých výkonům. Vzhledem k odlišnosti ve struktuře a charakteru vzniklých výkonů rozlišujeme odečítací a rozčítací metodu kalkulace sdrúžených výkonů. Metodu sdrúžených výkonů zobrazuje schéma 3.7. [4]

Schéma 3.7 Metoda sdrúžených výkonů



Zdroj: [5] — vlastní zpracování

Odčítací metoda se používá v podnicích, kde je výsledkem sdruženého procesu jeden nebo více hlavních výkonů (obilí) a vznikají i vedlejší výkony (při mletí obilí vznikají otruby). Náklady na hlavní výkony se zjistí odečtením odhadnutím vedlejších nákladů nebo přínosů od celkových nákladů. Např. na základě cena, za kterou se vedlejší produkt prodává.

Rozčítací metoda se využívá, když se výkony hodnotí podle důležitosti na hlavní a rovnocenné (při výrobě mléka vzniká smetana, tuk, odtučněné mléko). Kalkulace nákladů na jednotlivé výkony se vypočítá podílem celkových nákladů k jednomu druhu výkonu např. kalkulační poměrovými čísly, viz podkapitola č. 2.2.3. [4]

Požadavky na tvorbu výkonově orientovaného účetnictví

Podmínky v podnikatelském procesu jsou do určité míry specifické. Přesto můžeme formulovat následující obecné požadavky na tvorbu výkonově orientovaného účetnictví.

I. Nejdůležitějším předpokladem je správné přiřazení skutečně i předem stanovených nákladů jednotlivým útvarům, které výkony uskutečňují. Důležité je správné rozčlenění nákladů dle místa vzniku, které navazuje na strukturu kalkulačně výkonových středisek. Při vytváření struktury je nutné vzít v úvahu uspořádání činností podnikatelského procesu, které navazují na jednotlivé fáze reprodukčního procesu a rozlišení aktivit, které se budou realizovat. Základem informačního zobrazení jsou náklady středisek, které se podílejí přímo na zhotovení končeného výrobku. Ovšem střediska, které se podílejí na zhotovení konečných výrobků pouze zprostředkovaně nelze přehlížet.

II. Základ výkonově orientovaného účetnictví tvoří dvě skupiny účtů:

- **kalkulační účty** — jsou účty, které zobrazují výši nákladů na konkrétní druh výkonu,
- **uspořádací účty** — zobrazují společné režijní náklady, které vznikli v rámci jednotlivých fází reprodukčního procesu (např. zásobovací, výrobní či správní režie).

V rámci podrobnějšího členění je vhodné rozdělovat náklady na přímo přiřaditelné jednicové náklady a společné režijní náklady.

III. Oceňování v rámci výkonově orientovaného účetnictví se provádí na úrovni skutečně vynaložených nákladů. Tato metoda oceňování poskytuje podklady pro výsledné kalkulace výkonů. Prostřednictvím účetního systému je vhodné sledovat skutečné náklady v členění na předem stanovené náklady, kterou jsou upraveny o možné odchylky.

IV. Struktura výsledku hospodaření ve výkonově orientovaném účetnictvím poskytuje účetní jednotce informace o tom, jaký měly jednotlivé výkony podíl na celkovém podnikovém zisku. [4, 6]

3.5. Vnitropodniková cena

Existence vnitropodnikových cen v podniku slouží ke správnému fungování vztahů mezi středisky. Porovnávají skutečné náklady výkonů a středisek s náklady předem stanovenými (ve vnitropodnikových cenách). Slouží k oceňování a měření výkonů středisek, k vymezení odpovědnosti za náklady mezi středisky, k měření hospodárnosti, k motivaci zaměstnanců a také k měření a určování přínosu středisek k celkovému výsledku hospodaření. Ceník vnitropodnikových cen je součástí vnitropodnikových směrnic účetní jednotky a stanovuje se na určité období např. na jeden rok. [3, 10]

Druhy vnitropodnikových cen, které se využívají v praxi:

I. pevná zúčtovací přírážka režie (v procentech) jako úhrada výkonů střediska. Neboli použití zdrojů střediska pokud je výkon střediska měřitelný hodnotovou veličinou (např. jednicovou mzdou) — tzv. rozvrhová základ. Používá se převážně ve výrobních střediscích,

II. pevná zúčtovací sazba režie (v Kč) jako úhrada výkonů střediska. Na jednotku je množství vyjádřeno naturálně (kusy, strojní hodiny),

III. pevná zúčtovací částka režie se používá, když není výkon střediska měřitelný a mezi dílčím a konečným výkonem podniku neexistují vazby příčinné souvislosti. Používá se ve správních střediscích jako celková částka dle rozpočtu,

IV. pevná zúčtovací cena se využívá, když se vnitropodniková cena stanoví na úrovni nákladů, které jsou spojené se zpracováním v dodávajícím středisku (např. hodinová sazba) a výkon střediska neobsahuje cenu materiálu nebo polotovaru. Zahrnuje i pevné zúčtovací ceny za výkony středisek, které nemají podobu materiální produkce nebo služeb (např. projektové práce),

V. pevná částka ve formě paušálu se použije, když má výkon povahu pravidelně se opakující služby v nepravidelném rozsahu (např. revize výtahů),

VI. operativní kalkulace, která je součástí sestavy nebo výrobku a je sestavena k určitému datu,

VII. propočtová kalkulace celého výkonu, se využívá při hlavní výrobě, pokud není dispozici operativní kalkulace nebo u pomocné výroby při individuálním charakteru výkonu, pokud je v malém rozsahu.

Vnitropodnikové ceny uvedené v bodech I. – V. se využívají při zúčtování výnosů středisek a vnitropodnikové ceny uvedené v bodech VI. a VII. se používají při zúčtování výnosů na účtech výkonů. [3]

4. Využívání informací vnitropodnikového účetnictví v obchodní společnosti OKD a.s.

Veškeré informace v kapitole č. 4, včetně tabulek a grafů, jsou čerpány z výročních zpráv za roky 2012 a 2013, z internetových stránek společnosti nebo z interních materiálů společnosti, pokud není uvedeno jinak.

4.1 Představení společnosti

Společnost OKD, a.s. (dále jen OKD) je jedinou černouhelnou těžební společností v České republice se sídlem v Karviné, která se nachází v Moravskoslezském kraji. Patří k největším soukromým zaměstnavatelům u nás. Jejím stoprocentním vlastníkem je společnost NWR Holdings B. V. (dále jen NWR), která sídlí v Amsterdamu.

Hlavní činností OKD je těžba koksovatelného a energetického uhlí ve čtyřech hlubinných dolech, které se nacházejí v Moravskoslezském kraji, na jihu od hranice s Polskem. Těžba se provádí v jižní části hornoslezské uhelné pánve v rámci regionu s největší koncentrací těžkého průmyslu v Evropě. Uhlí se těží prostřednictvím mechanizovaných postupů a moderních technologií. Za složitých geologických podmínek probíhá hlubinná těžba v osmi dobývacích prostorech dolů Karviná, Darkov, ČSM a Paskov. Využitelnost Ostravského uhlí se datuje již od pravěku, zatímco organizovaná těžba trvá teprve asi 200 let. Společnost OKD vznikla krátce po druhé světové válce, tedy v roce 1946 a nesla název Ostravsko-karvinské kamenouhelné doly a sloužila pro potřeby národní správy. Tehdy se skládala z 32 dolů, 9 koksoven, 10 báňských elektráren, železáren v Třinci a Vítkovicích a několika dalších průmyslových podniků. Název, který společnost nese dodnes, vznikl až v roce 1965.

Předmětem činnosti není pouze těžba černého uhlí s nízkým obsahem síry a produktů, které jsou s výrobou uhlí úzce spjaty, ale také jeho vyhledávání, úprava, zušlechťování a prodej. Nezbytnou součástí je také hornická činnost, která se řídí dle zákona ČNR č. 61/1988 Sb. o hornické činnosti, výbušninách a o státní báňské správě, ve znění pozdějších předpisů.

Dle výroční zprávy z roku 2013 byly v činnosti čtyři doly: Závod Karviná, Závod Důl Darkov, Závod Důl ČSM a Závod Důl Paskov, jeho součástí byl Důl Frenštát, který je udržován v konzervačním režimu (dle organizační struktury z roku 2013). Součástí je také Závod úpraven a Závod servisních služeb. Roční produkce uhlí byla do roku 2013 kolem 9 milionů tun.

Závod Důl Karviná

Patří k největším hlubinným těžebním komplexům v České republice. Vznikl v roce 2008 sloučením dolů ČSA a Lazy do jednoho organizačního celku. Rozloha důlního pole je 32,2 km². Tento závod zaměstnával v roce 2013 průměrně 3 319 zaměstnanců. Pro zlepšení podmínek zaměstnanců byla v tomto roce zprovozněna povrchová centrální klimatizace

Závod Důl Darkov

Je druhým největším těžebním komplexem, jeho celková rozloha důlního pole je 25,9 km². Tento závod zaměstnával v roce 2013 v průměru 2 391 zaměstnanců. Stal se sídlem Správy společnosti OKD, které se v roce 2014 přesunulo z úsporných důvodů z Ostravy do Karviné. Je součástí prioritního investičního projektu, ve kterém se instalovala linka pěti pásových dopravníků mezi doly Karviná a Darkov pro odtěžení uhlí z lokality ČSA do darkovské úpravny uhlí.

Závod Důl ČSM

Důl se nachází ve východní části karvinské pánve, skládá se z lokalit Sever a Jih a má rozlohu je 22,1 km². V roce 2013 zaměstnával průměrně 2 525 zaměstnanců. Mezi významné projekty roku patří dokončení ražby spojovacích překopů na lokalitě Jih, či dopravní propojení lokalit Sever a Jih.

Závod Důl Paskov

Závod Důl Paskov produkuje velmi kvalitní koksovatelné uhlí, které se dobývalo v lokalitách Sviadnov, Staříč a Chlebovice. Závod Důl Paskov se nachází 20 km jižně od Ostravy, jeho součástí byl i Důl Frenštát, který je od roku 1995 udržován v konzervačním režimu (v roce 2014 byl Důl Frenštát organizačně začleněn pod Správu). Důlní pole se nachází na ploše o rozloze 105,7 km². V roce 2013 měl závod průměrně 2 473 zaměstnanců. Tento závod byl nejvíce zasažen propadem cen uhlí na světovém trhu.

Závod úpraven

Závod úpraven byl vytvořen na základě rozhodnutím představenstva OKD o změně organizační struktury 1. 9. 2013. Jeho sídlo je v areálu Závodu Důl Darkov. Spravuje provoz úpravárenských komplexů tří důlních závodů: Darkov, ČSM a Karviná, od 1. 4. 2014 je také jeho součástí úpravna Závodu Důl Paskov. Tento závod zaměstnával v roce 2013 v průměru 237 zaměstnanců. Hlavní činností Závodu úpraven je zpracování těžby z dolů a zdrojů mimo těžbu pro výrobu sortimentních produktů pro obchod. Zásadou tohoto závodu je zefektivnění organizace práce a optimalizace výroby úpraven ve vztahu k odbytu a těžbě z dolů. V roce 2013 bylo investováno do zvýšení výkonu darkovské úpravny.

Závod servisních služeb

Stará se o povrchové služby pro všechny důlní závody. Zajišťuje opravárenství, skladování a manipulaci s materiálem, hospodaření s kovovým odpadem, provoz Pily Salmy a autodopravy. V roce 2013 se společnost zaměřila např. na rozšíření centralizovaného pracoviště pro opravy individuální hydraulické výztuže na lokalitě Sever Závodu Důl ČSM a také pro Závod Důl Paskov. Závod zaměstnával v roce 2013 v průměru 968 zaměstnanců.

V následujících tabulkách lze vidět srovnání produkce a stavu zásob v jednotlivých dolech (viz tab. 4.1), přehled výše jednotlivých investic (viz tab. 4.2) a také tabulku vývoje prodeje uhlí jak v tuzemsku, tak i v zahraničí (viz tab. 4.3.). Všechny tabulky představují srovnání za roky 2013 a 2012. V grafu je zobrazen vývoj průměrné zaměstnanosti rozdělený podle výše uvedených let (graf 4.1). Počet zaměstnanců nezahrnuje zaměstnance Správy OKD. Obrázek 4.1 znázorňuje logo společnosti a v obrázku 4.2 je ukázána organizační struktura podniku k 1. 1. 2014, vzhledem ke změnám, které ve společnosti OKD proběhly, se organizační struktura změnila. Aktuální organizační struktura k 1. 1. 2015 je v příloze č. 1. Z tabulek a grafů jde jednoznačně vidět, jaký měla dopad makroekonomická nejistota v Evropě na finanční výsledky společnosti. Ceny uhlí byly po celý rok snižovány, z důvodu snížení poptávky v ocelářském i energetickém průmyslu. Ostatní firmy na trhu daly spíše přednost dodávce z Ruska, Kolumbie či jiných zemí.

Tab. 4.1 Doly v číslech

Doly v číslech					
Důl	Rozloha dobývacího prostoru (v km ²)	Produkce v roce 2013 (v mil. tun)	Produkce v roce 2012 (v mil. tun)	Zásoby na konci roku 2013 (v mil. tun)**	Zásoby na konci roku 2012 (v mil. tun)***
Kaviná	32,2	2,62	4,01	23,98	61,82
Darkov	25,9	2,65	2,97	12,22	54,43
ČSM	22,1	2,48	2,87	29,2	32,28
Paskov	105,7*	0,86	0,95	0,85	19,95
Celkem	80,2	8,61	10,8	66,25	168,48

*včetně lokality Frenštát

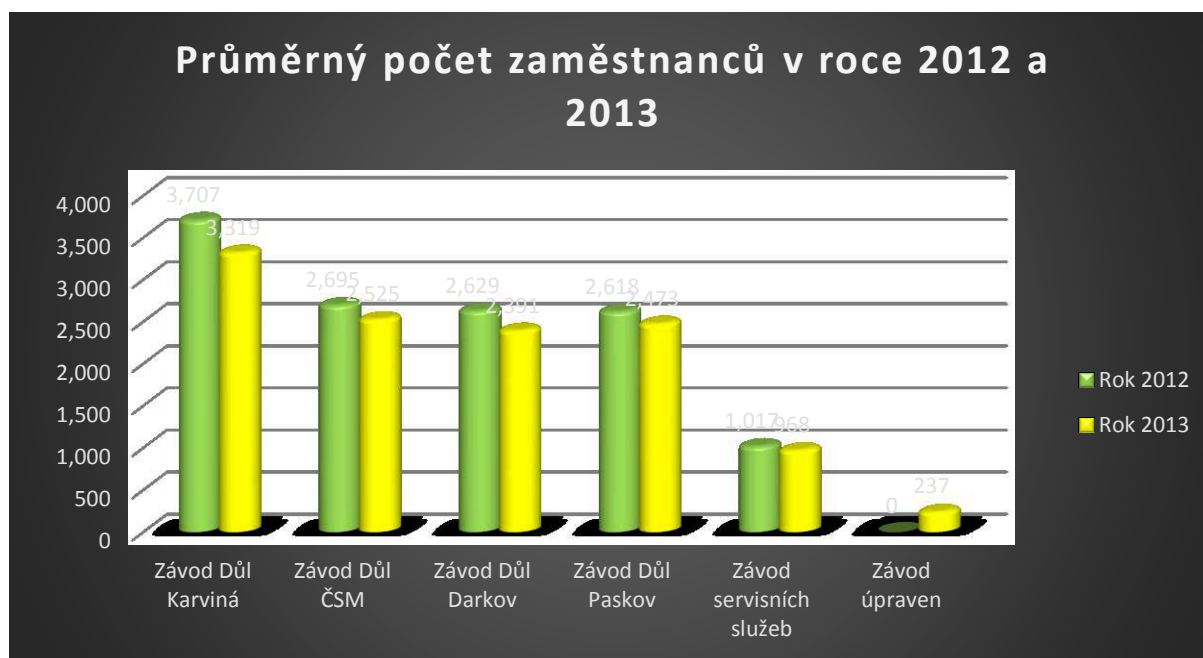
**vytěžitelné zásoby dle celostátního výkazu Geo (MŽP) V33—01, vycházející z dlouhodobého výhledu těžby do roku 2028 zpracovaného v roce 2013

***vytěžitelné zásoby dle celostátního výkazu Geo (MŽP) V33—01, vycházející z dlouhodobého výhledu těžby do roku 203* zpracovaného v roce 2012

Tab. 4.2 Přehled investic za roky 2013 a 2012

Přehled investic za roky 2013 a 2012 (v tis. Kč)		
	2013	2012
PERSpektiva 2015	259 154	1 465 644
Důlní stavební práce	597 941	1 607 879
Povrchové stavební práce	8 737	31 092
Technologické dodávky ve stavbách pro důl	510 895	379 176
Technologické dodávky ve stavbách pro povrch	33 683	86 414
Další stavební investiční náklady	149 061	894 817
Stroje a zařízení samostatně pořizované	140 864	1 112 032
Investice vyvolané útlumem	0	0
Investice celkem	1 700 335	5 577 054
Investice pro zvýšení bezpečnosti a hygieny práce zahrnuté ve výše uvedeném členění	249 775	920 933

Graf 4.1. Průměrný počet zaměstnanců v roce 2012 a 2013



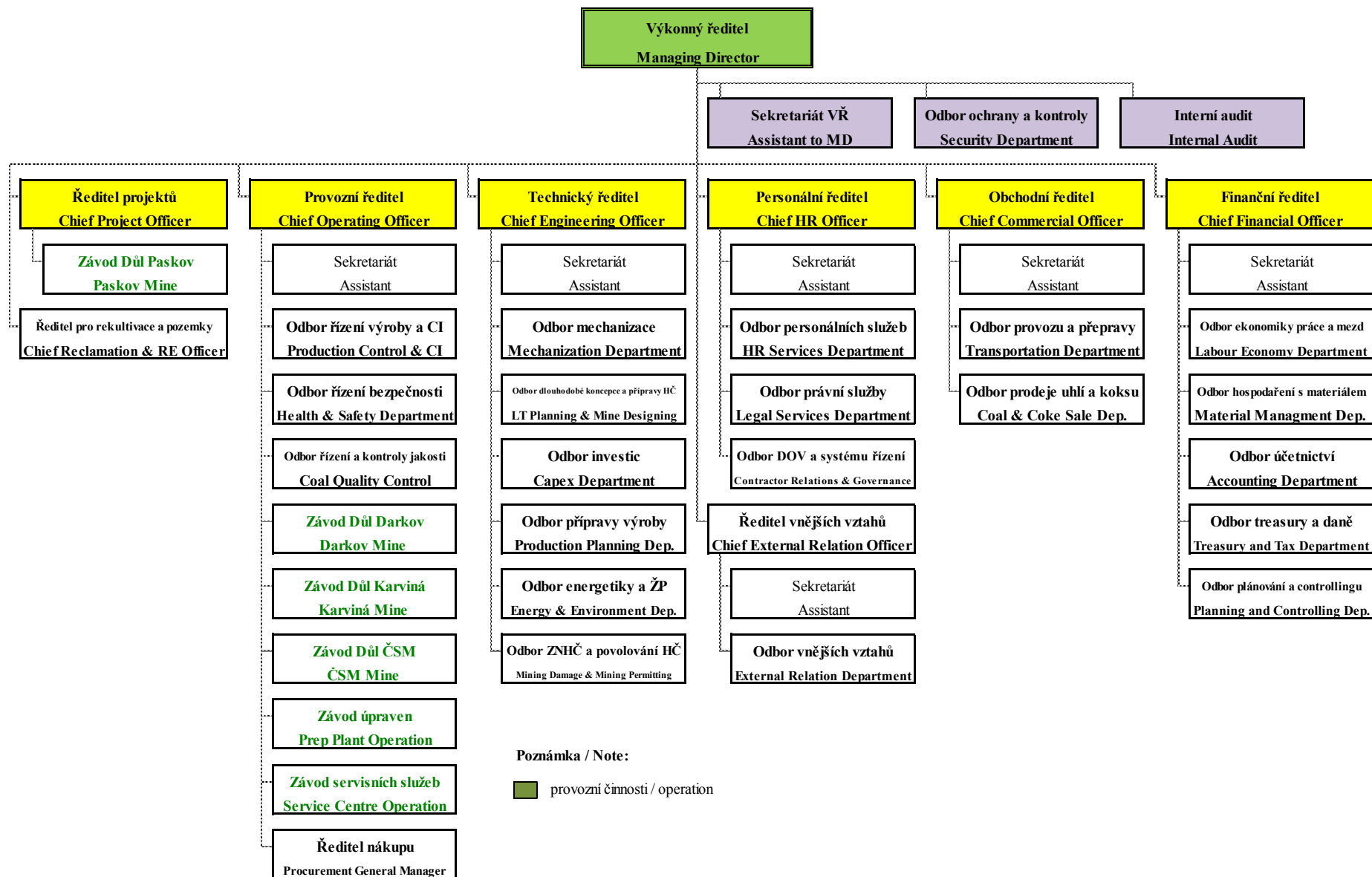
Tab. 4.3 Prodej uhlí za roky 2013 a 2012

Prodej uhlí za roky 2013 a 2012					
		2013		2012	
		Tuzemsko	Export	Tuzemsko	Export
Koksovatelné uhlí		2 064 593	2 225 617	2 035 720	3 132 110
Energetické uhlí		2 993 978	2 425 371	2 907 200	1 819 670
z toho:	energetická směs praná	218 135	817 433	411 420	845 610
	energetické tříděné prané	25 147	32 403	12 820	33 710
	energetický prach	1 670 296	1 203 225	1 531 870	917 440
	proplástek	1 080 400	32 420	951 080	22 900
	PCI uhlí	0	339 890	0	350 180

Obr. 4.1 Logo společnosti



Obr. 4.2. Organizační struktura společnosti k 1. 1. 2014



4.2. Účetnictví ve společnosti OKD a.s.

Společnost OKD se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb. a Českými účetními standardy pro podnikatele. Tyto předpisy slouží pro statutární účely. Jsou rozhodující jak pro sestavování účetní závěrky, tak pro vedení účetnictví. Dále se společnost OKD řídí mezinárodními účetními standardy IFRS přijatými v rámci EU. Slouží pro účely sestavení konsolidovaných výkazů společností NWR N. V. a NWR Plc, neslouží pro prezentaci samostatných IFRS finančních výkazů společnosti OKD nebo ovládaných společností. Ve společnosti je vedeno také divizní účetnictví a sestavuje se divizní závěrka. Tyto informace slouží pro účely poskytnutí finanční informace, která je požadována podle Programového hlášení pro divize. Účetnictví je vedeno v plném rozsahu a společnost má povinnost podrobit účetní závěrku auditu. Valná hromada OKD, popřípadě vedení společnosti, rozhoduje o použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavování statutární účetní závěrky a stanovení účetního období, za které se budou mezinárodní účetní standardy používat.

Účetnictví společnosti je vedeno pomocí účetního programu SAP. **Účetní program je rozdělený na následující moduly:**

Modul AM (asset management) — majetek

Modul CO (controlling) — controlling

Modul FI (financial accounting) — finanční účetnictví

Modul MM (materials management) — materiál

Modul PM (plant maintenance) — výroba

Modul PP (production planning) — kalkulace a řízení výroby

Modul SD (sales and distribution) — odbyt

SAP — logistika

4.2.1. Vnitropodnikové účetnictví ve společnosti OKD

Společnost vede vnitropodnikové účetnictví v rámci analytické evidence k finančnímu účetnictví, ale i prostřednictvím samostatného účetního okruhu. Využívá tedy kombinaci jednookruhové i dvouokruhové účetní soustavy. Vnitropodnikové účetnictví slouží pro účtování nákladů a výnosů uvnitř společnosti. Sleduje se hospodaření jednotlivých vnitřních organizačních jednotek (dále jen VOJ). Nižším článkem jsou samostatná nákladová střediska (NS). Uvnitř firmy existuje více způsobů vnitropodnikového účtování:

I. Vnitropodnikové účetnictví mezi jednotlivými VOJ účtované v modulu FI

II. Vnitropodnikové účetnictví mezi jednotlivými VOJ účtované v modulu CO — předání výkonů meziokruhově

III. Vnitropodnikové účetnictví uvnitř jednotlivých VOJ

- a) předání výkonů — NS mezi sebou mohou předávat kalkulované výkony v modulu CO
- b) předání nákladů v Kč — modul CO

Třetí místo analytických účtů třídy 8 a 9 je rozděleno podle těchto zásad a navazuje na zvolený druh vnitropodnikového účetnictví.

Účty účtových tříd 8 a 9 jsou charakterizovány v podkapitolách 4.2.2. a 4.2.3.

Zásady: Třetí místo analytických účtů bude rozděleno takto:

1 dodávky uvnitř OKD — mezi VOJ v MODULU FI

2 vnitropodnikové náklady a výnosy v MODULU CO

Tyto nákladové druhy slouží k předávání výkonů mezi nákladovými středisky. Jsou spojeny s typem nákladového druhu 43.

3 vnitropodnikové náklady a výnosy (převod mezi VOJ) MODUL CO

Tyto nákladové druhy jsou určeny pro rozúčtovací cykly a jsou spojeny s typem nákladového druhu 42.

Výjimku tvoří nákladové druhy pro rozvrh režii.

- 890 902 správní režie na úrovni Závodu
- 891 902 zásobovací režie
- 892 902 odbytová režie
- 890 903 správní režie závodu v rámci Závodu

5 Nákladový druh určený pro zúčtování zakázek. Typ nákladového druhu je 21. MODUL CO

9 Oceňovací rozdíl při dodávkách uvnitř OKD, MODUL FI

V rámci všech syntetických účtů (SÚ) je uveden analytický účet (AÚ) = 90.

Pokud objem nákladů v rámci SÚ bude malý, anebo organizace nebude požadovat detailní členění, potom je možné vše účtovat v rámci SÚ na tento AÚ.

Pro účtování se používají účty z účtové třídy 8 Vnitropodnikové náklady a z účtové třídy 9 Vnitropodnikové výnosy. Na konci roku musí být stav těchto účtů v součtu za všechny VOJ nulový.

Jednotlivé VOJ v roce 2013

č. 03 Závod Důl Darkov

č. 04 Závod Důl Karviná

č. 17 Závod Důl Paskov

- č. 18 Závod Úpravny
- č. 69 Závod servisních služeb (dále jen SC)
- č. 83 Závod Důl ČSM
- č. 61 Obchodní úsek Ostrava (dále jen OÚO)
- č. 66 Informační technologie
- č. 77 Správa OKD

Ad I. Vnitropodnikové účetnictví mezi jednotlivými VOJ, modul FI — je upraveno vnitřním účetním standardem 17/2014, kde jsou popsány druhy dokladů a jejich kontroly. Pro zachování rovnováhy vnitropodnikového účetnictví jsou zřízeny zvláštní účty — tzv. automaty (účty 395), účtování se uskutečňuje v rámci modulu FI. Při vlastním zaúčtování je použit příslušný druh dokladu. Použitím zvláštního druhu dokladu systém SAP R3 zajistí automatické doplnění podvojného zaúčtování. Vnitropodnikové účetnictví mezi jednotlivými VOJ v modulu FI je v účtové třídě 8 a 9 na třetím místě analytického účtu použita zásada, že musí obsahovat číslo 1. Náklady a výnosy se účtují přes spojovací účty 395 (automaty). Jedná se o účtování mezi VOJ, kde pro jednu stranu se jedná o náklad zachycený v účtové třídě 8 a zároveň závazek v účtové třídě 3 na účtu 395 200. Pro druhou stranu jde o výnos v účtové třídě 9 a pohledávku v účtové třídě 3 na účtu 395 100. Na konci měsíce se tyto účty započtou na účet 399 300, kde zůstatek po započtení musí být nulový. Jako příklad vnitropodnikového účetnictví mezi jednotlivými VOJ lze uvést činnost Závodu Servisních služeb. Vedením OKD bylo rozhodnuto, že ZSC má ve své činnosti mimo jiné zajišťování povrchových služeb pro jednotlivé VOJ. Konkrétní případ je zobrazen v příkladu 4.1.

Př. 4.1 Účtování mezi jednotlivými VOJ v modulu FI

OKD, a.s., Závod Servisních služeb — podklad k fakturaci

Objednatel: Závod Důl Darkov
 Zhotovitel: Závod servisních služeb — služby Darkov
 Měsíc, rok: Prosinec 2013

Činnost	název nákladového střediska	číslo nákladového střediska	fakturace
SLUŽBY	nádvoří Darkov 2	6903102127	1 600 000
	nádvoří Darkov 3	6903102127	650 000
	nádvoří opravy	6903102127	230 000
	nádvoří pomocný závod	6903105127	395 323
	nakladač Li—62705	6909061625	281 666
	nakladač Li—65774	6903104625	281 666
	nakladač Li—66887	6909062625	281 666
celkem — paušál			3 720 321

Př. 4.1 Účtování mezi jednotlivými VOJ v modulu FI

Renovace	směn—ks	číslo nákladového střediska	fakturace
Renovace důlního materiálu: 2 166 Kč/sm	100 směn/9 420 ks	6903102127	216 600
Renovace TH výztuže: 86 Kč/ks	2 041	6903105127	175 526
Renovace TH výztuže: 2 166 Kč/sm	30	6903105127	64 980
údržba, oprava budov a staveb 2 666 Kč/sm	73	6903102127	194 618
celkem			651 724
energodispečink	dispečink SC	6903106810	205 062
celkem			4 577 107

Tento podklad k fakturaci je proúčtován druhem dokladu číslo 06. Významy jednotlivých druhů dokladů jsou uvedeny v příloze č. 4. Dále následuje rozúčtování automatu na konkrétní účty třídy 8 a 9. K jednomu účetnímu případu tak vzniknou čtyři doklady. (zobrazeno v následujících obr. 4.3, 4.4., 4.5). Účtování v příkladu 4.1 bude na straně MD – Darkov náklady účet 818-401 (ostatní výkony materiální povahy povrch) a na straně D budou výnosy ZSC na účtu 902-291 (ostatní služby SC povrch).

Následující obrázek 4.3 zobrazuje konkrétní proúčtování druhem dokladu číslo 06 v účetním systému SAP. Účtování probíhá na VOJ, která službu provedla (tak jako u externích faktur).

Obr. 4.3 Konkrétní účtování příkladu 4.1.

Zobrazení operace: Přehled

Měna zobrazení Příslušné doklady

Č.přek.úč.okruh Druh dokl. Ostatní VF

Datum účtování

Doklady					
ÚčOk	Doklad	Rok	Součet	Pol	Označení účetního okruhu
03	90001085	2013	4 577 107,00	2	Závod Dělní Dárkov
69	90002196	2013	4 577 107,00	2	Závod servisních služeb

Položky v měně dokladu

Pol.	Účet	Označení	Zobrazení: CZK
001	800000	Vnitropodnikové náklady k přeúčtování	4 577 107,00
002	69	Závod servisních služeb / Orlová - Lazy	4 577 107,00-
001	900000	Vnitropodnikové výnosy k přeúčtování-automat	4 577 107,00-
002	3	Závod Dělní Dárkov / Karviná - Dolý	4 577 107,00

Na VOJ 03 následuje rozúčtování automatu 800-000, na konkrétní účty třídy 8. Třetí místo AÚ končí 1. viz obr. 4.4.

Obr. 4.4 Rozúčtování automatu na VOJ 03

Přehled dokladů - zobrazení -													
Dr.dokl. : DU (Účetní doklad HK) Normální doklad Čís.dokladu 80001984 Účetní okruh 03 Fiskální rok 2013 Dat.dokl. 31.12.2013 Dat.účtování 31.12.2013 Období 12 Výpočet daně <input type="checkbox"/> Referen. 12 2013 Měna dokladu CZK Text hl.dokl. POVRCHOVE SLUŽBY													
Pol	ÚK	ZZ	Účet	Krátký text: Účet	Nákl.stř.	Zakázka	Přifazení	Dě	Částka	Měna	Částka ve FM	FMěna	Text
1	50		800000	Vnitronákl. k ú.395	03J8888850		69		4 577 107,00-	CZK	4 577 107,00-	CZK	03 povrchové služby
2	40		818401	OS-povrch	03T2005127		T2005127		1 600 000,00	CZK	1 600 000,00	CZK	03 nádroži Darkov 2
3	40		818401	OS-povrch	03T2005127		T2005127		650 000,00	CZK	650 000,00	CZK	03 nádroži Darkov 3
4	40		818401	OS-povrch	03T2005127		T2005127		395 323,00	CZK	395 323,00	CZK	03 pomocný závod
5	40		818401	OS-povrch	03T2005127		T2005127		281 666,00	CZK	281 666,00	CZK	03 nakladač Li 62705
6	40		818401	OS-povrch	03T2005127		T2005127		281 666,00	CZK	281 666,00	CZK	03 nakladač Li 65774
7	40		818401	OS-povrch	03T2005127		T2005127		281 666,00	CZK	281 666,00	CZK	03 nakladač Li 66887
8	40		818401	OS-povrch	03T2005127		T2005127		230 000,00	CZK	230 000,00	CZK	03 nádroži Darkov 3
9	40		818401	OS-povrch	03T6017128		T6017128		216 600,00	CZK	216 600,00	CZK	03 renovace důl.mate
10	40		818711	OS-Nákl.-energ.OKD	03T2005127		T2005127		205 062,00	CZK	205 062,00	CZK	03 energodispečink
11	40		818401	OS-povrch	03T2005127		T2005127		194 618,00	CZK	194 618,00	CZK	03 stavební údržba
12	40		818401	OS-povrch	03P3004118		P3004118		175 526,00	CZK	175 526,00	CZK	03 renovace TH výztu
13	40		818401	OS-povrch	03P3004118		P3004118		64 980,00	CZK	64 980,00	CZK	03 renovace TH výztu
*									0,00	CZK	0,00	CZK	

Na VOJ 69 následuje rozúčtování automatu 900-000, na konkrétní účty třídy 9. Třetí místo AÚ končí 1. – obr. 4.5.

Obr. 4.5 Rozúčtování automatu na VOJ 69

Přehled dokladů - zobrazení -													
Dr.dokl. : DU (Účetní doklad HK) Normální doklad Čís.dokladu 80003957 Účetní okruh 69 Fiskální rok 2013 Dat.dokl. 31.12.2013 Dat.účtování 31.12.2013 Období 12 Výpočet daně <input type="checkbox"/> Referen. 12 2013 Měna dokladu CZK Text hl.dokl. POVRCHOVE SLUŽBY													
Pol	ÚK	ZZ	Účet	Krátký text: Účet	Nákl.stř.	Zakázka	Přifazení	Dě	Částka	Měna	Částka ve FM	FMěna	Text
1	40		900000	Vnitro.výn.k ú.395	6908888850		03		4 577 107,00	CZK	4 577 107,00	CZK	03 povrchové služby
2	50		902291	Ost.služby CSS-povrc	6903102127		03102127		1 600 000,00-	CZK	1 600 000,00-	CZK	03 nádroži Darkov 2
3	50		902291	Ost.služby CSS-povrc	6903102127		03102127		650 000,00-	CZK	650 000,00-	CZK	03 nádroži Darkov 3
4	50		902291	Ost.služby CSS-povrc	6903105127		03105127		395 323,00-	CZK	395 323,00-	CZK	03 pomocný závod
5	50		902291	Ost.služby CSS-povrc	6909061625		09061625		281 666,00-	CZK	281 666,00-	CZK	03 nakladač Li 62705
6	50		902291	Ost.služby CSS-povrc	6903104625		03104625		281 666,00-	CZK	281 666,00-	CZK	03 nakladač Li 65774
7	50		902291	Ost.služby CSS-povrc	6909062625		09062625		281 666,00-	CZK	281 666,00-	CZK	03 nakladač Li 66887
8	50		902291	Ost.služby CSS-povrc	6903102127		03102127		230 000,00-	CZK	230 000,00-	CZK	03 nádroži Darkov 3
9	50		902291	Ost.služby CSS-povrc	6903102127		03102127		216 600,00-	CZK	216 600,00-	CZK	03 renovace důl.mate
10	50		902291	Ost.služby CSS-povrc	6903106810		03106810		205 062,00-	CZK	205 062,00-	CZK	03 energodispečink
11	50		902291	Ost.služby CSS-povrc	6903102127		03102127		194 618,00-	CZK	194 618,00-	CZK	03 stavební údržba
12	50		902291	Ost.služby CSS-povrc	6903105127		03105127		175 526,00-	CZK	175 526,00-	CZK	03 renovace TH výztu
13	50		902291	Ost.služby CSS-povrc	6903105127		03105127		64 980,00-	CZK	64 980,00-	CZK	03 renovace TH výztu
*									0,00	CZK	0,00	CZK	

Význam čísla nákladového střediska např. 6903102127. První dvě čísla 69 znamenají podnik, 0 je závod, 31 je hospodářské středisko, 02 je nákladové středisko a 127 znamená činnost střediska. Takto složité členění nákladových středisek je důležité sestavování kalkulací a oceňování zásob. Činnosti se také využívají při sestavování IFRS výsledovky v účelovém členění.

Ad II Vnitropodnikové účetnictví mezi jednotlivými VOJ v modulu CO — jedná se o předání nákladů či výkonů na konkrétní nákladová střediska. Nevznikají automatizované zápisy dle standardu 17/2014. Příkladem je opravárenství Závodu servisních služeb (náhradní díly, zařízení pro doly). Vnitropodnikové účetnictví mezi jednotlivými VOJ tvoří další variantu vnitropodnikového účetnictví. Opravárenství je účtováno v modulu CO. Vlastní kalkulace skutečných nákladů na jednotlivé opravy je zachycená v zakázkách. Jednotlivé zakázky jsou schvalovány a sledovány v modulu PM SAP R3. Závod servisních služeb má na všech lokalitách OKD vlastní mechanickou dílnu, ve které realizuje požadované opravy z důlních VOJ. Např. na lokalitě Dolu Paskov má závod SC svou mechanickou dílnu, která vykonává činnosti hlavně pro Důl Paskov. V praxi tento systém probíhá takto: Důl Paskov (neboli jedno ze středisek Dolu Paskov) požaduje po VOJ SC opravu či údržbu. Stroj je dopraven na mechanickou dílnu, kde mistr provede analýzu opravy a vyčíslí kalkulaci nákladů na opravu. Kalkulace se skládá z potřebného materiálu k opravě a z hodin práce (jednotkou je směnová zúčtovací sazba), které budou k opravě potřeba. Následně mistr dílny předá tuto kalkulaci mechanikovi z důlního závodu Paskov, který ji musí schválit. Až po schválení nákladů na opravu může začít probíhat vlastní realizace opravy stroje. Je-li plánovaná kalkulace odlišná od skutečnosti, je nutné další schválení mechanikem dolu po dokončení opravy. Průběh opravy je možné sledovat v modulu PM včetně všech schvalovacích statusů. Účtování nákladů probíhá až po fyzickém předání a schválení ceny opravy. Pro každý důlní závod má Závod servisních služeb SC kalkulované směnové zúčtovací sazby pro jednotlivá nákladová střediska (např. mechanická dílna lokalita Paskov). Ty se pak používají pro všechny činnosti, které má závod SC (příslušné středisko) ve své kompetenci. Základní jednotkou je směnová zúčtovací sazba, tato sazba se pak používá pro dané středisko dle jeho poskytnutých výkonů jinému nákladovému středisku v rámci vlastní VOJ či služby pro jiný účetní okruh tj. VOJ.

Mezi VOJ se účtuje také nákup a prodej uhlí (představuje objemově nejvýznamnější část vnitropodnikového účetnictví). Cena je na úrovni vnitropodnikové ceny, je stanovena na období jednoho roku finanční ředitelkou. Uhlí se účtuje mezi dolem, úpravnou a OÚO.

Ad III. Vnitropodnikové účetnictví uvnitř VOJ — účtování probíhá v rámci modulu CO, na třetím místě analytického účtu musí být číslo 2. U této varianty dochází k přeúčtování pouze nákladů. Jedno středisko předá náklad či výkon jinému středisku uvnitř jedné z VOJ. Zahrnuje výkony uvnitř jednotlivé VOJ. Ceny (ocenění výkonu) se stanoví na základě kalkulace, která se každý rok sestavuje nově a je platná pro celý rok. Slouží také pro sledování hospodaření

jednotlivých středisek dané VOJ. Konkrétní příklad lze uvést pro VOJ Závod Důl Paskov, který je rozdělen vnitropodnikovým kontovacím klíčem na mnoho útvarů, kterým jsou přidělena čísla středisek (viz příloha č. 2). Pouze tři střediska ze všech provádějí výkon pro jiná střediska v rámci jedné VOJ (Závod Důl Paskov). Jedná se o střediska: čerpání a rozvod vody, elektrodílny Staříč a elektrodílny Chlebovice. Vnitropodnikové ceny se stanovují na základě kalkulace každého střediska, která vychází ze skutečných nákladů loňského roku.

V následujícím příkladu 4.2 lze vidět kalkulace jednotlivých výkonů prostřednictvím, kterých se tvoří vnitropodnikové ceny a fakturaci vnitropodnikových výkonů Elektrodílny Staříč za měsíc prosinec 2013 uvnitř VOJ Důl Paskov.

Příklad 4.2 Účtování uvnitř VOJ

Vnitropodnikové ceny pro rok 2013

výrobek, výkon, služba	měrná jednotka	cena za jednotku v Kč
předání uhlí úpravně	t	1 680,00
čerpání a rozvod vody	m3	11,60
elektrodílny Staříč	hod.	421,00
elektrodílny Chlebovice	hod.	428,00

Kalkulace a rozpočty jednotlivých výkonů daných středisek

Elektrodílny Staříč — výkon V11131 pro středisko 17T7006387

Název položky	Skutečné náklady v roce 2012	Navýšení pro rok 2013	Náklady v roce 2013
Materiál	398 162,11	0	398 162
Energie	881 782,00	0,03	908 235
Mdy (bez odstup.)	6 266 260,00	0	6 266 260
Odstupné	0,00		0
Odvody z mezd	2 128 786,19		2 446 348
Služby	171 096,73	0	171 094
Ostatní	2 072 122,59	0	2 072 123
Odpisy	200 368,00	0	200 368
Celkem	12 118 577,62	x	12 462 590
Směny (skut. za r. 2012)		3950	
Cena:		421,00 Kč/hod	

Elektrodílny Chlebovice — výkon V11131 pro středisko 17T7007387

Název položky	Skutečné náklady v roce 2012	Navýšení pro rok 2013	Náklady v roce 2013
Materiál	294 009,57	0	294 010
Energie	282 069,00	0,03	290 531
Mdy (bez odstup.)	4 168 988,00	0	4 168 988

Elektrodílňy Chlebovice — výkon V11131 pro středisko 17T7007387t

Odstupné	0,00		0
Odvedy z mezd	1 415 441,81		1 627 573
Služby	571 972,38	0	81 042
Ostatní	1 342 357,69	0	1 342 358
Odpisy	92 649,00	0	92 650
Celkem	8 167 487,45	x	7 897 152

Elektrodílňy Chlebovice — výkon V11131 pro středisko 17T7007387

Směny (skut. za r. 2012)	2 462
Cena:	428,00 Kč/hod

Čerpání a rozvod vody — výkon V18341 pro středisko 17T8004060

Název položky	Skutečné náklady v roce 2012	Navýšení pro rok 2013	Náklady v roce 2013
Materiál	50 352,21	0	50 352
Energie	2 849 422,91	0,03	2 934 906
Mdy (bez odstup.)	498 902,00	0	498 902
Odstupné	0,00		0
Odvedy z mezd	169 625,50		194 771
Služby	20 710 569,36	0	15 390 306
Ostatní	199 715,92	0	199 716
Odpisy	1 107 493,00	0	1 107 467
Celkem	25 586 080,90	x	20 376 420
Směny (skut. za r. 2012)		1 753 319	
Cena:		11,60 Kč/m ³	

Fakturace vnitropodnikových výkonů v měsíci prosinci 2013
Elektrodílna Staříč — výkon střediska 17T7006387

Podnik	Závod	HS	NS	Činnost	Výkon	Množství	Cena Kč/jed.	Fakturace Kč
17	T	10	01	810	Montáže, opravy a revize elektrozařízení	37,5	421	15 787,50
17	P	40	02	103	Montáže, opravy a revize elektrozařízení	22,5	421	9 472,50
17	J	10	13	765	Montáže, opravy a revize elektrozařízení	7,5	421	3 157,50
17	T	90	01	109	Montáže, opravy a revize elektrozařízení	15	421	6 315,00
17	P	60	01	104	Montáže, opravy a revize elektrozařízení	30	421	12 630,00
17	P	40	07	109	Montáže, opravy a revize elektrozařízení	7,5	421	3 157,50

Fakturace vnitropodnikových výkonů v měsíci prosinci 2013

17	P	30	02	101	Montáže, opravy a revize elektrozařízení	7,5	421	3 157,50
17	J	10	14	765	Montáže, opravy a revize elektrozařízení	7,5	421	3 157,50
17	T	20	05	109	Montáže, opravy a revize elektrozařízení	15	421	6 315,00
17	B	70	01	106	Montáže, opravy a revize elektrozařízení	7,5	421	3 157,50
17	J	10	16	765	Montáže, opravy a revize elektrozařízení	7,5	421	3 157,50
					Součet	165	421	69 465,00

Konkrétní předání výkonu je zobrazeno v obrázku 4.6. Cena za jednotku vychází z kalkulace.

Výpočet cen z příkladu č. 4.2.

Staříč

12 462 590,00 skutečné náklady 2013
3 950,00 skutečné směny 2012
 $12\,462\,590 / 3\,950 =$ 3 155,09 náklady na směnu
 $3\,155,09 / 7,5 =$ 420,68 náklady na hodinu

Chlebovice

7 897 152,00 skutečné náklady 2013
2 462,00 skutečné směny 2012
 $7\,897\,152 / 2\,462 =$ 3 207,62 náklady na směnu
 $3\,207,62 / 7,5 =$ 427,68 náklady na hodinu

Čerpání a rozvod vody

20 376 skutečné náklady
420,00 2013
1 753
319,00 skutečné směny 2012
 $20\,376 / 420 / 1\,753 =$ 11,60 náklady na m³

Obr. 4.6 Zobrazení účtování výkonů dle příkladu 4.2

Č.pol.	OdNákStř	OdDrVýk	PřjNákSt	Celk.množství	MJ	Text	Částka	Měna	Nákl.druh	Prvek SP
0001	17T7006387	V11131	17T1001810	37,500	KC		15.787,50	CZK	811132	
0002	17T7006387	V11131	17P4002103	22,500	KC		9.472,50	CZK	811132	
0003	17T7006387	V11131	17J1013765	7,500	KC		3.157,50	CZK	811132	
0004	17T7006387	V11131	17T9001109	15,000	KC		6.315,00	CZK	811132	
0005	17T7006387	V11131	17P6001104	30,000	KC		12.630,00	CZK	811132	
0006	17T7006387	V11131	17P4007109	7,500	KC		3.157,50	CZK	811132	
0007	17T7006387	V11131	17P3002101	7,500	KC		3.157,50	CZK	811132	
0008	17T7006387	V11131	17J1014765	7,500	KC		3.157,50	CZK	811132	
0009	17T7006387	V11131	17T2005109	15,000	KC		6.315,00	CZK	811132	
0010	17T7006387	V11131	17B7001106	7,500	KC		3.157,50	CZK	811132	
0011	17T7006387	V11131	17J1016765	7,500	KC		3.157,50	CZK	811132	

Mezi konkrétní příklady vnitropodnikové účetnictví patří např.:

- VOJ č. 18 měsíční prodej těžného uhlí z dolů na úpravny za ceny stanovené finanční ředitelkou (dále jen FR),
- VOJ č. 61 odběr objemu expedovaného uhlí z úpraven za nákupní ceny stanovené FR,
- VOJ č. 69 nitro výkony z jízdy,
- nákup a prodej energetických komodit u VOJ č. 77, která rozhoduje o vnitřním rozdělení nákladů na energie, vnitrozávodové dohody se nesjednávají — externí faktura za energie se do nákladů dolů rozúčtovává přes 5 účtovou třídu, energoprovozy — tržby z vodního hospodářství se přeúčtují na doly přes 8 účtovou třídu,
- VOJ č. 69 elektřina povrch — přeúčtování z dolů na VOJ 69, pak zpět v nákladech na opravy vč. energií z VOJ 69 na doly (systém platný v roce 2013), údržba nádvoří (povrchové služby), náklady na opravu a údržbu, náklady na přepravu, obstaravatelská odměna – 1,3% z hodnoty materiálových nákladů — VOJ č. 69 fakturuje dolům,
- refakturační energetického propojení (voda a chlad) přes účty 8 a 9 třídy mezi doly Darkov a ČSM,
- VOJ č. 77 likvidace odpadů, nákupy výrobní, repro techniky, softwarově zajišťuje oddělení informačních technologií,
- jednotlivé závody jsou povinny všem uživatelům refakturovat podíl telekomunikačních služeb či užívání nebytových prostorů,

- vnitropodnikovým výnosem pro doly a vnitropodnikovým nákladem pro VOJ č. 77 jsou např. nároky na úhradu nákladů spojených s útlumem nebo příspěvek na penzijní připojištění, opačným příkladem, kde se jedná o vnitropodnikový náklad pro doly a vnitropodnikový výnos pro VOJ č. 77 je příspěvek na činnost VOJ č. 77
- prodej šrotu z dolů a VOJ č. 18 na VOJ č. 69
- VOJ č. 77 platí všechny daně a odvody — zásady finanční politiky

Problematika vnitropodnikové účetnictví společnosti OKD je velmi složitá a ne snadno pochopitelná. Podrobný popis vnitropodnikového účetnictví je znázorněn pomocí příkladů a obrázků zobrazujících účtování znázorněného příkladu.

4.2.2. Účtová třída 8 Vnitropodnikové náklady a zásoby

Účtování v účtové třídě 8 se řídí podle zásad uvedených v podkapitole 4.2.1.

Účty v účtové třídě 8

800 Vnitropodnikové náklady k přeúčtování — je účet, který musí mít ke konci roku nulový zůstatek. Na tento účet se automaticky přeúčtovávají náklady z účtu 395.

801 Spotřeba materiálu — zahrnuje příkup (nákup od jiné VOJ) energetického uhlí, těžného uhlí, praného uhlí, kameniva a ostatního materiálu.

802 Spotřeba energie — zde se účtuje tryskání, spotřeba elektrické energie, tepelné energie (teplá voda, pára), voda (vč. vodného), stlačený vzduch, plyn a ostatní spotřeba energie.

803 Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek — patří zde látky, které nelze skladovat.

804 Prodané zboží — zahrnuje prodej zboží v rámci firmy.

811 Opravy a udržování — účet sloužící pro vyrovnaní finančního účetnictví dle controllingu, slouží pouze pro automatické účtování. Slouží pro opravy posuvných výztuží, důlních strojů a zařízení, úpraven, ostatních strojů a zařízení pro těžbu, vč. zařízení koksoven, důlních děl, ostatních staveb, pouze pro důl ČSM jsou opravy stolárnou a dále opravy strojů, zařízení budov a staveb z rezervy, důlních a ostatních strojů a zařízení, ostatních staveb a další opravy.

812 Cestovné — zahrnuje veškeré vnitropodnikové náklady v souvislosti s cestováním.

813 Náklady na reprezentaci — na účet se přenáší veškeré vnitropodnikové náklady na reprezentaci (např. dary pro klienty, reklamní předměty apod.).

818 Ostatní služby — zde patří nákup drobného nehmotného majetku v ceně do 60 tisíc Kč vč., přepravné při prodeji uhlí, koksu, hlušiny, vsázky uhlí a ostatní přepravné

technologická, speciální a osobní doprava, pro důl ČSM provozování a spoluužívání vlečky. Dále zahrnuje výkony spojů, náklady na demolice a demontáže, na manipulaci s vodou (stočné), průmyslové práce výrobní povahy vč. kompletační přírážky, ostatní výkony materiální povahy pro doly i pro povrch, řízení a kontrolu jakosti a ZBZS pro důl ČSM, ostatní a ekonomické nájemné, komunální osobní služby vč. praní prádla, náklady za práce výpočetní techniky (vč. uživatelského programového vybavení), poradenské služby, výkony vědy a technického rozvoje, náklady na reklamu, inzerci, rekondiční pobyty horníků, příspěvky na činnost Správy OKD, náklady na telekomunikační síť a energetické služby OKD, školení, zpracovatelské náklady – zpracování skládek a náklady na zpracování zdrojů mimo ROTP (jen pro OS), obstaravatelská odměna na zásoby a ostatní služby.

827 Zákonné sociální náklady — zahrnuje výdaje na vzdělávání a rekvalifikaci pracovníků, příspěvky na závodní stravování, svačiny pro pracovníky v podzemí (cena potravin, osobní a věcné náklad, příp. kalkulační přírážka, úhradu nákladů na penzijní pojištění (pouze pro Správu OKD) a ostatní zákonné sociální náklady.

828 Ostatní sociální náklady — např. zaměstnanecké benefity

842 Prodaný materiál — na účet se účtují náklady za nerozlišený šrot, dorovnání ceny šrotu a materiál z konsignačních skladů.

848 Ostatní provozní náklady — k těmto nákladům patří důlní škody, šrot z likvidovaného dlouhodobého investičního hmotného majetku, náklady na útlum hrazené z prostředků OKD pro doly Darkov, Karviná, Paskov a ČSM, dobropisy za kvalitu dodaného uhlí (jen pro OS), odvody ze zisku, dotace na vyrovnání ztráty a ostatní provozní náklady.

862 Úroky — zahrnuje úroky z depozit a ostatní roky

882 Manka a škody — obsahuje všechny vnitropodnikové manka a škody např. poškození či ztráta služebního mobilního telefonu

889 Výrobní režie, 890 Správní režie, 891 Zásobovací režie, 892 Odbytová režie

4.2.3. Účtová třída 9 Vnitropodnikové výnosy

Účtování v účtové třídě 9 se řídí také podle zásad uvedených v podkapitole 4.2.1.

Účty v účtové třídě 9

901 Tržby za vlastní výrobky — tento účet zahrnuje tržby za uhlí energetické tříděné, energetické proplástek, energetické prach a letek, energetické kaly, energetický granulát, energetické těžné, dále tržby za karbonkoks, energetické uhlí — směs praná, kamenivo, UVPK, praný prach (cena nákladová a oceňovací rozdíl), koks, koksárenský plyn, benzol, zemní plyn, energetická a tepelná energie, stlačený vzduch, voda, strojírenské výrobky,

výrobky lesního hospodářství, elektrotechnického a kovodělného průmyslu, stavební, dřevozpracující a ostatní výrobky.

902 Tržby z prodeje služeb — slouží k účtování tržeb z průmyslové, stavební a zemědělské činnosti, z vodního hospodářství, za nákladní dopravu, geologické činnosti, nakladatelské a obdobné výkony. Patří zde také tržby za transformování elektrické energie či tržby z ostatních výrobních činností, manipulační poplatky Obchodního servisu, tržby ze závodních jídelen, veřejného stravování, z pronájmu nehmotného majetku, nemovitostí, dlouhodobého hmotného majetku a tržby z ostatních pronájmů nebo z revize těžních strojů. Služby CSS – oprávenství – opravy/údržby dolů, ostatní služby CSS — povrch, tržby za osobní dopravu, bytové hospodářství, ubytovny a hotelové domy, služby spojené s užíváním bytů a nebytových prostor, výkony vědy a techniky, tržby za výkony rekreačních zařízení, za rekondiční pobyty, za výkony výpočetní techniky, záchranné služby, z ostatních nevýrobních činností, tržby spojené s distribuční soustavou a ostatní služby.

904 Tržby za zboží — účet slouží k účtování ostatních služeb za zboží.

942 Tržby z prodeje materiálu — patří zde tržby z prodeje nerozlišeného šrotu SC, materiál z konsignačních skladů a přírůžky z prodeje materiálu v rámci OKD.

948 Ostatní provozní výnosy — obsahuje přijaté příspěvky od VOJ na činnost Správy OKD, útlum hrazený z prostředků OKD, úhrada nákladů na penzijní připojištění, odvody ze zisku, dotace na vyrovnání ztráty a ostatní provozní výnosy.

962 Úroky — zahrnuje úroky z depozit a ostatní úroky.

988 Ostatní mimořádné výnosy — slouží pro zachycení nároku na náhradu za manka a škody a ostatní mimořádné výnosy.

989 Výrobní režie, 990 Správní režie, 991 Zásobovací režie, 992 Odbytová režie

998 Vnitropodnikový hospodářský výsledek — účet určený pro FI a není obsažen v modulu CO. Slouží pro vnitropodnikový hospodářský výsledek 2012 a převody vnitropodnikového hospodářského výsledku za rok 2012 z VOJ na Správu OKD (poslední dvě čísla AÚ jsou totožné s číslem VOJ).

Účty v účtových skupinách číslo 8 a 9, podle mého názoru, vhodně zachycují veškeré náklady výnosy potřebné pro účtování uvnitř účetní jednotky. Systém zpracování účtů je logický a vhodně zpracovaný, vzhledem k rozsáhlosti společnosti.

4.3. Kalkulace vlastních nákladů ve společnosti OKD

Sestavování kalkulací ve společnosti OKD se řídí vnitřním účetním standardem č. 20, který nabyl účinnost od 1. 1. 2013 a nahrazující metodický pokyn pro vedení účetnictví č. 59. Sestavování kalkulací vlastních nákladů v OKD, a.s. ze dne 29. 12. 1995. Kalkulace vlastních nákladů jsou nezastupitelným nástrojem k řízení podniku, obdobně jako účetní systém společnosti. Kalkulací u společnosti OKD se rozumí výpočetní postupy, kterými se stanoví vlastní náklady a složky ceny černého uhlí, které je hlavním předmětem podnikatelské činnosti.

Do kalkulace uhlí jsou zahrnovány náklady důlních VOJ s činností 101 až 140 a náklady činností 789, 791 a 792 upravené o výnosy z těchto činností. Je třeba dodržet, aby případná dotace poskytována důlním VOJ Správou OKD k nápravě škod na životním prostřední způsobených dobýváním výhradních ložisek (účet 648-240) byla zaúčtována na činnost 789. Do kalkulace uhlí budou tímto zahrnuty pouze náklady převyšující výnosy. Podle algoritmu zpracování kalkulace uhlí jsou převedeny náklady a výnosy do kalkulace uhlí. Vnitropodnikové převody nákladů (formou vnitropodnikového zúčtování) z ostatních činností jsou také zahrnovány do nákladů na kalkulaci uhlí, pokud výkony těchto ostatních činností jsou poskytnuty v přímé souvislosti s těžbou nebo úpravou uhlí. Jedná se o činnosti 060, 061, 170, 171, 369, 371 až 374, 376 až 391 a 577 až 595. Do celkové kalkulace uhlí za OKD je zahrnuta i správní režie Správy OKD.

4.3.1. Druhy kalkulací

Společnost z časového hlediska souvislosti kalkulování výkonů s jejich uskutečňováním sestavuje kalkulační:

- a) před jejich provedením jako předběžnou kalkulaci,
- b) po jejich provedení jako výslednou kalkulaci.

Ad a) Předběžná kalkulační se sestavuje jako plánovaná a vyjadřuje průměrné vlastní náklady na kalkulační jednotici v plánovaném období.

Ad b) Výslednou kalkulaci se zjišťují skutečné vlastní náklady na jednotlivé kalkulační jednotici po jejich dokončení. Používá se ke sledování vývoje skutečných vlastních nákladů z hlediska působení jednotlivých faktorů, k cenovým účelům apod.

4.3.2. Kalkulace vlastních nákladů

Předmětem kalkulace je těžba, úprava a realizace uhlí za určité období. Používá se kalkulace dělením, v souvislosti s ohledem na hromadný charakter výroby. Kalkulace se sestavují za:

- 1) uhlí neupravené — kalkulační jednice (činnosti 101 až 128), 1 t surové těžby
- 2) uhlí upravené — kalkulační jednice (činnosti 130 až 140), 1 t odbytové těžby VOJ a OKD
- 3) uhlí celkem — kalkulační jednice, 1 t odbytové těžby VOJ a OKD

Seznam jednotlivých činností obsahuje příloha č. 3 — číselník činností, který je závazný pro všechny závody a účetní okruhy podniku OKD. Zahrnuje veškeré činnosti, které se vyskytují v rámci společnosti.

Náklady na kalkulační jednice se zjišťují přímo (tzv. přímé náklady) a nepřímo (tzv. nepřímé náklady). V položkách kalkulačního vzorce 1 až 4 se nacházejí přímé náklady, které se zjišťují do výsledných kalkulací vlastních nákladů ve skutečné výši z údajů v účetnictví. Částky z účetnictví jsou upraveny o úspory, překročení nákladů pomocných a vedlejších činností a podíly výsledků režijních činností. Položky 5 až 7 v kalkulačním vzorci se týkají nepřímých nákladů. Do výsledných kalkulací se zjišťují pomocí plánovaných zúčtovacích sazeb ve vztahu ke skutečné výši základů a doplňují se o rozdíly mezi plánovanými a skutečnými zúčtovacími sazbami. Pro nepřímé náklady jsou stanoveny základny pro rozvrhování těchto nepřímých nákladů. Jedná se o:

- správní režii — jejíž základnou jsou mzdy a rozvrhuje se na výrobní činnosti, jejichž výkony se převážně realizují,
- zásobovací režii — základnou je spotřeba materiálu a ostatních neskladovatelných dodávek (účty 501 a 503) včetně vedlejších nákladů spojených s jejich pořízením, kromě spotřeby potravin a příkupu uhlí. Rozvrhuje se na činnosti, u kterých se jejich výkony převážně realizují.

4.3.3. Oceňování

Nedokončená výroba neboli zásoby vytvořené ve vlastní režii, se oceňují v předem stanovených nákladech vypočtených na úrovni plánovaných nákladů výroby. Polotovary vlastní výroby a výrobky — zásoby vytvořené ve vlastní režii – se oceňují na úrovni předem stanovených nákladů, které se vypočítávají podle skutečně vynaložených nákladů v předcházejícím roce na 1 t odbytové těžby u hotových výrobků a na 1 t surové těžby u těžného uhlí. Mezi tyto náklady se nezahrnují režijní náklady charakteru správní a odbytové

režie. Pokud se při účetní závěrce zjistí, že pořizovací cena zásob je vyšší než prodejní cena, ocení se zásoby pro účely účetní závěrky pomocí opravné položky touto nižší cenou. Kaly na zásobách se oceňují ve výši 0,20 Kč/t, protože se zhodnocují až prodejem.

Všechny potřebné kalkulační dokumenty pro kalkulaci vlastních a dalších složek ceny černého uhlí jsou sestaveny v informačním systému společnosti SAP. Společnost má čtyři druhy kalkulací. Jedná se o:

- kalkulaci neupraveného uhlí,
- upraveného uhlí,
- kalkulaci celkem,
- a kalkulaci celkem včetně účetního okruhu 61.

První tři druhy kalkulací se zpracovávají za jednotlivé šachty, za to kalkulace celkem včetně účetního okruhu 61 slouží pouze pro zachycení vnitropodnikových nákladů na váhu uhlí a fakturační tržby za uhlí, nezahrnuje žádné provozní náklady. Veškeré náklady ve výsledných kalkulacích vlastních nákladů musí odpovídat skutečným nákladům zachycených v účetnictví podle algoritmu zpracování kalkulace uhlí. Konečná cena v kalkulaci musí navazovat na údaje příslušných syntetických a analytických účtů výnosů a položek je upravujících.

Kalkulace jsou vytvořeny na základě potřeb společnosti, kterou souvisí s jejím druhem podnikatelské činnosti. Základní členění zahrnuje kalkulace předběžné, které pomáhají zjišťovat průměrné vlastní náklady a kalkulace výsledné, kterými se zjišťují skutečné vlastní náklady. Vlastní náklady a oceňování kalkulací jsou vázány na charakter výroby. Podle mého názoru je systém zpracování kalkulací vhodně zvolený na základně podnikatelské činnosti společnosti OKD.

4.3.4. Kalkulační vzorec pro kalkulaci vlastních nákladů a dalších složek ceny černého uhlí a jeho specifikace

Kalkulační vzorec

1. MATERIÁL

1.1. Materiál

1.2. Vsázka uhlí interní — vlastní

1.3. Vsázka uhlí a kalů interní — v rámci OKD

1.4. Vsázka uhlí externí — mimo OKD

1.5. Převážné vsázky

2. ENERGIE

2.1. Elektrická energie

2.2. Tepelná energie
2.3. Voda
2.4. Stlačený vzduch
2.5. Plyn
3. MZDY
4. OSTATNÍ PŘÍMÉ NÁKLADY
4.1. Opravy a udržování
4.2. Ostatní služby
4.3. Sociální pojištění
4.4. Sociální náklady
4.5. Daně a poplatky
4.6. Jiné provozní náklady
4.7. Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
4.8. Tvorba zákonných rezerv
4.9. Finanční a mimořádné náklady
<hr/>
VLASTNÍ NÁKLADY VÝROBY
<hr/>
5. SPRÁVNÍ REŽIE
6. ZÁSOBOVACÍ REŽIE
<hr/>
VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU
7. ODBYTOVÁ REŽIE
<hr/>
ZPRACOVANÉ NÁKLADY VÝROBY
<hr/>
8. ZISK (ZTRÁTA)
<hr/>
CENA
<hr/>

Specifikace položek kalkulačního vzorce

Kategorie č. 1 Materiál

Položka č. 1.1. Materiál — obsahuje veškerý spotřebovaný materiál, suroviny a veškeré palivo pro těžbu a úpravu uhlí. Materiál spotřebovaný při opravách, osobní ochranné pomůcky, ochranné nápoje, ostatní neskladovatelné dodávky včetně vedlejších nákladů, které souvisejí s jejich pořízením. Spotřeba materiálu se sníží o cenu materiálu, který byl z výrobního procesu vrácen zpět na sklad a určen k znovupoužití nebo popřípadě k prodeji. Zahrnují se zde také nezaviněná manka do normy přirozených úbytků.

Položka č. 1.2. Vsázka uhlí interní — vlastní — zahrnuje uhlí z vlastní těžby důlních VOJ určené k další úpravě. Oceňování probíhá na úrovni předem stanovených nákladů vypočítaných v úrovni přímých plánovaných nákladů.

Vsázka uhlí — jedná se o nákup uhlí jedné šachty od druhé za vnitropodnikové ceny, které určuje a schvaluje finanční ředitelka

Položka č. 1.3. Vsázka uhlí a kalů interní (v rámci OKD) — patří zde uhlí nakoupené k další úpravě od jednotlivých VOJ v rámci OKD.

Položka č. 1.4. Vsázka uhlí externí (mimo OKD) — obsahuje uhlí, které se nakoupilo a je určené k další úpravě od podniků mimo OKD.

Položka č. 1.5. Přepravné vsázky — určeno pro přepravné za vsázku uhlí interní a externí včetně podílu vlečkové manipulace.

Kategorie č. 2 Energie

Položka č. 2.1. Elektrická energie — veškeré náklady na nakupovanou elektrickou energii, případně i náklady na energii vlastní výroby.

Položka č. 2.2. Tepelná energie — zahrnuje náklady na kupovanou tepelnou energii (teplá voda, pára), případně i náklady na tepelnou energii vlastní výroby.

Položka č. 2.3. Voda — zde patří náklady na nakupovanou vodu (vč. vodného, vody povrchové, užitkové a provozní), popřípadě i náklady vlastní vodárny.

Položka č. 2.4. Stlačený vzduch — jedná se o náklady na nakupovaný stlačený vzduch a o náklady spojené s jeho výrobou

Položka č. 2.5. Plyn — obsahuje náklady na nakupovaný plyn a také náklady, které jsou případně spojené s vlastní výrobou plynu.

Kategorie č. 3 Mzdy — zahrnuje veškeré mzdy dělníků a technicko-hospodářských zaměstnanců, kteří pracují přímo při těžbě, úpravě a manipulaci uhlí a u kterých lze jejich mzdy rozlišovat přímo na jednotlivé činnosti. Patří zde také i mzdová vyrovnání uvolněných a převedených pracovníků ze zdravotních důvodů.

Kategorie č. 4. Ostatní přímé náklady

Položka č. 4.1. Opravy a udržování — skládá se z interních a externích nákladů na opravy (strojní a stavební) a udržování dlouhodobého majetku. Jedná se o náklady na opravy nečerpané z rezervy ale i opravy čerpané ze zákonné rezervy na opravy hmotného majetku. Náklady na opravy a udržování dlouhodobého majetku, které jsou čerpány z rezervy, musí být sníženy o výši čerpané rezervy.

Položka č. 4.2. Ostatní služby — do této položky patří prvotní i druhotné náklady, které dle své povahy nemohou být zařazeny do jiných položek. Jedná se zejména o cestovné,

nájemné, náklady na transformování a rozvod elektrické energie, přepravné, geologické práce, náklady na demolice a demontáže, nakoupené projekty na opravy dlouhodobého hmotného majetku, ostatní výkony materiální povahy, výkony organizací výpočetní techniky (popřípadě i vlastních útvarů) pro důlní činnost, deratizace, výkony vědy a technického rozvoje, náhrady za používání vlastních nářadí a ochranných pomůcek, ostatní služby nemateriální povahy, laboratorní rozborů, dodavatelské firmy provoz a praní prádla a čištění oděvů pracovníkům.

Položka č. 4.3. Sociální pojištění — náklady na zákonné sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní pojištění (i nad rámec zákona) např. důchodové připojištění a životní pojištění.

Položka č. 4.4. Sociální náklady — obsahuje zákonné sociální náklady podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jedná se například o výdaje na vzdělávání a rekvalifikaci pracovníků, úvodní školení, kvalifikační kurzy, rekvalifikační kurzy, periodická školení, odborné kurzy, školení a semináře, ochranné nápoje, polévky, příspěvky na závodní stravování a svačiny pracujícím v podzemí, náklady na přechodné ubytování (daňově uznatelný náklad), věcnostní přídatky horníků (zákon č. 62/1983 Sb., o věcnostním přídatku horníků), náhrada věcnostního přídatku uvolněným či převedeným pracovníkům, zákonné pojištění odpovědnosti organizace za úrazy a nemoci z povolání podle Vyhlášky č. 125/1993, vstupní a preventivní lékařské prohlídky (v rámci § 24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP, tvorba dohadných položek na věcnostní přídatky horníků a na zákonné pojištění odpovědnosti a ostatní zákonné sociální náklady. Dále jsou v sociálních nákladech zahrnuty ostatní sociální náklady poskytnuté pracovníkům nad rámec zákona dle zásad kolektivní smlouvy. Patří sem náklady na přechodné ubytování (daňově neuznatelný náklad), finanční náhrady stravy zaměstnancům v souladu kolektivní smlouvou, příspěvky na závodní stravování nad rámec právních předpisů, nápoje, polévky a svačiny pracujícím v podzemí nad rámec zákona, sociální výpomoci a podpory podle zákona, odměny, firemní a stabilizační odměny, vstupní a preventivní prohlídky nad rámec zákona, náborový, motivační příspěvek včetně příspěvku odborové organizaci, daňově neuznatelné vzdělávání, odměna za získání nového zaměstnance, poukázky pro zaměstnance FLEXIPASS a nepeněžní odměny (jedná se o poukázky podle § 6 odst. 9 písm. g) ZDP), náklady na rekondiční pobyty horníků a ostatní sociální náklady.

Položka č. 4.5. Daně a poplatky — obsahuje ostatní nepřímé daně a poplatky. Jedná se zejména o základní poplatky za znečišťování ovzduší, za ukládání odpadu, za čerpání vod a vypouštění odpadních vod, úhrady z vydobytých nerostů podle § 32a) předpisu č. 44/1988 Sb., zákon o ochraně a využití nerostného bohatství (dále jen horní zákon) a dohadné položky

na odvody z vydobytého nerostu, úhrady z dobývacích nerostů dle § 32a) horního zákona a ostatní poplatky.

Položka č. 4.6. Jiné provozní náklady — jedná se o náhrady škod způsobených důlní činností (externí a interní) snížené o dotace do provozu na úhradu důlních a ekologických škod a náhrady nákladů na odstraňování následků škod – činnost 789, náklady hrazené ze zákonných rezerv na důlní škody, které budou sníženy o čerpání této rezervy (činnost 789). Dále zahrnuje náhrady na nemoci z povolání a náhrady za pracovní úrazy pracovníků snížené o dotace do provozu na sociálně zdravotní náklady, přijaté náhrady od pojišťovny a náhrady, které vyplývají ze zákonného pojištění odpovědnosti organizace za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání. Zahrnuje i technické zhodnocení provedené na dlouhodobém hmotné a nehmotném majetku, tvorbu a zúčtování opravných položek k dlouhodobému hmotnému majetku a zásobám, ostatní provozní náklady externí a interní snížené o ostatní provozní výnosy a sanační práce dle výše uvedeného horního zákona. Jsou zde obsaženy náklady, které jsou hrazeny státním rozpočtem (dotací), konečné náklady se snižují o poskytnutou dotaci, náklady hrazené ze zákonné rezervy na rekultivace (neuplatnitelné vůči státnímu rozpočtu), náklady na zajištění péče o skládku a sanaci po ukončení jejího provozu (Vyhláška č. 340/1997 Sb.) samozřejmě snížené o čerpání této rezervy a také i ostatní náklady.

Položka č. 4.7. Odpisy nehmotného a hmotného dlouhodobého majetku — patří zde odpisy nehmotného a hmotného dlouhodobého majetku a zůstatková cena likvidovaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Odpisy pronajatého majetku položka nezahrnuje.

Položka č. 4.8. Tvorba zákonných a ostatních rezerv — obsahuje tvorby zákonných rezerv na opravy hmotného majetku, na sanaci včetně rekultivace pozemků dotčených těžbou, rezervy na důlní škody, na rekultivaci, zajištění péče o skládku a sanaci po ukončení jejího provozu (Vyhláška č. 340/1997 Sb.)

Položka č. 4.9. Finanční a mimořádné náklady — zahrnuje náklady interní a externí. Externí jsou: ostatní finanční náklady snížené o ostatní finanční výnosy, náklady na změnu metody snížené o výnosy ze změny metody, manka a škody snížené o přijaté náhrady za manka a škody a ostatní mimořádné náklady snížené o ostatní mimořádné výnosy. Náklady se snižují o úroky na zvláštním účtu dotace ze státního rozpočtu nezdaněné srážkovou daní (jedná se o dotace na vypořádání ekologie) a úroky na zvláštním účtu, který je určený pro finanční rezervu na důlní škody a na sanaci a rekultivaci. Interními náklady jsou manka a škody, úroky a náhrady škod. Snižují se o nároky na náhradu za manka a škody, ostatní mimořádné výnosy a úroky.

Kategorie č. 5 Správní režie — zahrnuje veškerý podíl správní režie připadající na uhlí, tzn. všechny časově rozlišené prvotní i druhotné náklady spojené s řízením a správou akciové společnosti, VOJ nebo jiného organizačního útvaru jako celku. Patří sem zejména materiál (čisticí prostředky, kancelářské potřeby, časopisy, knihy, tiskopisy) včetně jejich vedlejších pořizovacích nákladů, energie, opravy a udržování dlouhodobého hmotného majetku (např. správních budov, kancelářských strojů a ostatních zařízení), cestovné, náklady na reprezentaci, nákup drobného hmotného a nehmotného majetku, přepravné, výkony spojů, jiné výkony materiální povahy, nájemné, komunální osobní služby, náklady na práce výpočetní techniky, poradenské služby v oblasti ekonomiky, auditorská činnost a ostatní poradenské služby, náklady na inzerci a reklamu, školení, ostatní služby nemateriální povahy, základní mzdy, mzdové příplatky a doplatky, prémie a odměny, náhrady mezd, odstupné, deputátní příplatky, hornické stabilizační odměny, mzdová vyrovnání a ostatní osobní náklady pracovníků správních a řídicích útvarů, zákonné a ostatní sociální pojištění pracovníků správních a řídicích útvarů, výdaje na výchovu učňů, na vzdělávání a rekvalifikaci pracovníků, věcnostní přídatky pracovníků a náhrada věcnostního přídatku uvolněným pracovníkům správních a řídicích útvarů. Dále do správní režie patří tvorba a rozpouštění dohadných položek na hornickou stabilizační odměnu, deputátní příspěvky důchodců, vdov a pracovníků uvolněných ze zdravotních důvodů do 31. 2. 1989, ostatní zákonné a ostatní sociální náklady, věcné a osobní náklady stravování, daně a poplatky, hmotné a finanční dary, smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále, odpis pohledávek, odpisy DHM a DNM, tvorba ostatní rezerv a finanční náklady včetně úroků. Do správní režie nezahrnujeme zákonné pojištění odpovědnosti organizace za škodu. Snižujeme o výnosy, které se správní režii souvisí.

Kategorie č. 6 Zásobovací režie — tato kategorie zahrnuje zásobovací režii připadající na uhlí. Jedná se o všechny časově rozlišené prvotní i druhotné náklady spojené s opatřováním přijímáním, skladováním a vydáváním materiálových zásob. Zásobovací režie se také snižuje o výnosy, které s ní souvisí. Obsah je velice podobný jako u správní režie, navíc zahrnuje cenové rozdíly materiálu, vedlejší náklady pořízení a manka nezaviněná v rámci norem.

Kategorie č. 7 Odbytové náklady — věcná náplň je podobná jako u položky správní režie. Patří zde veškeré prvotní i druhotné časově rozlišené náklady spojené se skladováním, prodejem, expedicí, propagací, reklamou a přepravou uhlí.

Kategorie č. 8 Zisk — jedná se o rozdíl mezi cenou a úplnými vlastními náklady výkonu.

Cena uhlí se skládá z:

- tržeb za uhlí a kaly od jednotlivých VOJ v dohodnutých cenách (v kalkulaci za uhlí celkem se mají vyloučit dodávky uhlí mezi jednotlivými VOJ),
- tržeb za uhlí a kaly od jiných odběratelů mimo OKD
- předání uhlí k úpravě (obsahuje celkové množství surové těžby na úrovni vlastních náklady — tj. uhlí v původním stavu, v jakém se získalo hornickými práce a než bylo předáno k další úpravě
- uhlí pro technologickou spotřebu a k energetickým a pohonným účelům uvnitř organizace
- nalezené neboli odepsané kaly (uvádíme hodnotu nalezených kalů v ocenění 0,20 Kč/t, odepsané kaly jsou s mínusem)
- počáteční stav polotovarů
- konečný stav polotovarů
- doplňkové složky ceny

Naturálními jednotkami, které se používají k vyčíslení nákladů, jsou tuny.

Charakter kalkulačního vzorce odráží druh podnikatelské činnosti společnosti. Jednotlivé položky zachycují veškeré náklady, které vznikají při zpracování uhlí a dopomáhají ke zjištění konečné ceny. V průběhu roku společnost zpracovává plánové kalkulace, které vycházejí ze skutečných kalkulací z minulého roku. Skutečné kalkulace společnost sestavuje každý měsíc po sestavení měsíční účetní závěrky. Odchyly v rámci kalkulací sleduje controlling vznikají oběma směry.

V následujícím příkladu 4.3 je zobrazena kalkulace nedokončené výroby nejmenovaného dolu ke konci účetního období za rok 2013.

Př. 4.3 Kalkulace neupraveného uhlí – nedokončená výroba k 31. 12. 2013 v Kč

Řádek kalkulace	Skut. tis.Kč	Progrese	Plán (rok)	Kč/T-skut.	Progrese	Kč/T-pl.
01 Materiál (celkem)	91 572	1 198 109	1 348 539	338,29	309,58	259,61
02 Materiál	91 572	1 198 109	1 348 539	338,29	309,58	259,61
07 Energie (celkem)	4 477	521 576	665 621	16,54	134,77	128,14
08 Elektřina		297 713	397 757		76,93	76,57
09 Tepelná energie		60 069	100 235		15,52	19,30
10 Voda	1 028	13 858	12 597	3,80	3,58	2,43
11 Stlačený vzduch		110 234	119 551		28,48	23,02
12 Plyn, chlad	3 449	39 702	35 481	12,74	10,26	6,83

Př. 4.3 Kalkulace neupraveného uhlí – nedokončená výroba k 31. 12. 2013 v Kč

13 Mzdy	82 675	1 230 694	1 202 821	305,42	318,00	231,56
14 Ost. přímé náklady	165 881	2 526 533	2 798 881	612,80	652,82	538,82
15 Opravy a udržování	15 456	204 342	324 758	57,10	52,80	62,52
16 Ostatní služby	51 736	910 344	948 443	191,13	235,22	182,59
17 Sociální pojištění	23 488	419 254	412 534	86,77	108,33	79,42
18 Sociální náklady	8 823	138 928	121 942	32,59	35,90	23,48
19 Daně a poplatky	958	24 845	36 185	3,54	6,42	6,97
20 Jiné provozní náklady	2 490	29 358	398 051	9,20	7,59	76,63
21 Odpisy DINM a DIHM	62 929	799 462	880 568	232,48	206,57	169,52
22 Tvorba zákonných rezerv			-323 600			-62,30
23 Finanční a mimořádné N						
24 Vl. náklady výroby	344 606	5 476 912	6 015 862	1 273,06	1 415,17	1 158,13
25 Správní režie	-753	443 835	433 610	-2,78	114,68	83,48
26 Zásobovací režie						
27 Vl. náklady výkonu	343 853	5 920 747	6 449 472	1 270,27	1 529,85	1 241,60
28 Odbytová režie						
29 Zprac. náklady výroby	343 853	5 920 747	6 449 472	1 270,27	1 529,85	1 241,60
30 Úvn Výkonu	343 853	5 920 747	6 449 472	1 270,27	1 529,85	1 241,60
31 Zisk (Ztráta)	45 142	1 276 273	-1 772 206	166,77	329,77	-341,17
32 Výnosy za uhlí	-298 711	-4 644 475	-8 221 678	-1 103,51	-1 200,08	-1 582,77
33 Tržby od v.o.j.	-298 711	-1 297 900	-1 645 421	-1 103,51	-335,36	-316,76
34 Tržby — mimo a.s.						
35 Předání uhlí k úpravě		-3 647 543	-6 576 257		-942,48	-1 266,01
36 Vlastní spotřeba						
37 Změny stavu zásob		300 969			77,77	

Údaje v tunách	Množ.skut.	Progrese	Množ.pl.
Těžba	270 692,00	3 870 153,70	5 194 471,00

Kalkulace uhlí celkem nejmenovaného dolu ke konci účetního období roku 2013 zobrazuje příklad 4.4.

Př. 4.4 Kalkulace celkem k 31. 12. 2013 v Kč

Řádek kalkulace	Skut. tis.Kč	Progrese	Plán (rok)	Kč/T-skut.	Progrese	Kč/T-pl.
01 Materiál (celkem)	109 444	1 335 776	1 381 939	487,37	446,65	336,89
02 Materiál	94 205	1 243 474	1 381 939	419,51	415,78	336,89
06 Převážné vsázky	15 239	92 302			512,76	
07 Energie (celkem)	10 689	623 443	765 997	47,60	208,46	186,73
08 Elektřina	3 783	361 479	455 020	16,85	120,87	110,92
09 Tepelná energie	1 860	75 471	116 139	8,28	25,24	28,31
10 Voda	1 178	20 397	19 179	5,25	6,82	4,68
11 Stlačený vzduch	418	126 396	140 178	1,86	42,26	34,17
12 Plyn, chlad	3 449	39 702	35 481	15,36	13,28	8,65
13 Mzdy	90 383	1 305 634	1 282 265	402,49	436,57	312,59

Př. 4.4 Kalkulace celkem k 31. 12. 2013 v Kč

14 Ost. přímé náklady	173 767	2 727 361	2 992 495	773,81	911,95	729,51
15 Opravy a udržování	15 456	214 477	332 758	68,83	71,72	81,12
16 Ostatní služby	55 515	949 883	1 016 587	247,22	317,61	247,82
17 Sociální pojištění	26 204	445 936	434 245	116,69	149,11	105,86
18 Sociální náklady	8 979	143 869	127 166	39,98	48,11	31,00
19 Daně a poplatky	958	24 849	36 185	4,27	8,31	8,82
20 Jiné provozní náklady	2 490	20 810	357 255	11,09	6,96	87,09
21 Odpisy DINM a DIHM	64 164	927 538	1 011 899	285,73	310,14	246,68
22 Tvorba zákonných rezerv			-323 600			-78,89
23 Finanční a mimořádné N						
24 Vl. náklady výroby	384 283	5 992 215	6 422 696	1 711,26	2 003,63	1 565,73
25 Správní režie	36 100	488 284	456 457	160,76	163,27	111,28
26 Zásobovací režie						
27 Vl. náklady výkonu	420 383	6 480 498	6 879 153	1 872,02	2 166,89	1 677,00
28 Odbytová režie						
29 Zprac. náklady výroby	420 383	6 480 498	6 879 153	1 872,02	2 166,89	1 677,00
30 Úhrn výkonu	420 383	6 480 498	6 879 153	1 872,02	2 166,89	1 677,00
31 Zisk (Ztráta)	-165 843	221 950	-63 285	-738,52	74,21	-15,43
32 Výnosy za uhlí	-586 226	-6 258 548	-6 942 438	-2 610,54	-2 092,68	-1 692,43
33 Tržby od v.o.j.	-620 068	-7 398 856	-7 813 379	-2 761,25	-2 473,97	-1 904,75
34 Tržby - mimo a.s.						
36 Vlastní spotřeba						
37 Změny stavu zásob	33 842	1 140 308	870 941			

Údaje v tunách	Množ.skut.	Progrese	Množ.pl.
7054 Výroba	224 561,00	2 990 684,20	4 102 055,00
7056 Výroba zboží	224 561,00	2 990 684,20	4 102 055,00
7060 Počáteční stav		1 867 034,00	277 878,00
7061 Konečný stav			-870 638,00
7062 Realizace na OS	184 257,00	2 919 058,90	3 137 293,00
7063 Realizace mimo OKD	66 559,00	952 177,30	1 539 020,00
7064 Realizace celkem	250 816,00	3 871 236,20	4 676 313,00
7065 Vsázka mimo OKD			

Systém sestavování kalkulací je důležitou součástí vnitropodnikového účetnictví, prostřednictvím kterého se zjišťuje cena uhlí. Společnost sestavuje tři druhy kalkulací (neupravené, upravené a celkem), které se liší druhem kalkulační jednotice. Z příkladů 4.3 a 4.4 vyplývá, že výnosy z uhlí nejmenovaného dolu jsou k 31. 12. 2013 ztrátové v obou případech – u kalkulace neupraveného uhlí i u kalkulace celkem. Ztráty na ceně uhlí se projevují i na celkové výsledku hospodaření společnosti, který je zobrazen ve výkazech (rozvaha a výsledovka) v příloze č. 5.

4.4. Zhodnocení vnitropodnikové účetnictví ve vybrané společnosti

Vnitropodnikové účetnictví ve společnosti OKD, a.s. je velmi důkladně vedeno a kontrolováno prostřednictvím účetního softwaru SAP, který splňuje dokonale veškeré požadavky společnosti. Účetnictví se vede dle jednotlivých modulů, ve kterých je zachycena vždy jen ta oblast, kterou se modul zabývá. Nevýhodou účetního softwaru je nemožnost změny chybného zaúčtování. Veškeré změny se provádí za pomoci storna původního účetního zápisu a nového správného účetního zápisu. Software poskytuje společnosti přehlednou a rychlou orientaci. Je vhodný pro velké společnosti, ve kterých účetnictví zpracovává velké množství zaměstnanců. Rozdělení vnitřních účetních jednotek je logické a vhodně rozpracované, vzhledem k rozsáhlosti podniku. Vnitropodnikové účetnictví společnosti je vedeno v dvouokruhové účetní soustavě. Na účty účtových tříd 8 a 9 se účtují vnitropodnikové náklady a výnosy za celou společnost OKD. Vnitropodnikový výsledek hospodaření musí být na konci roku nulový tedy 8 a 9 účtová třída se musí rovnat. Tyto účtové třídy slouží k důkladnému sledování nákladů a výnosů za jednotlivá střediska (VOJ). Do účtových tříd 5 a 6 se promítají externí náklady a výnosy. Rozdělení analytických účtů je velmi vhodně zvoleno a je z něj možné vyčíslit, zda se jedná o účtování v rámci jedné vnitřní účetní jednotky nebo mezi vnitřními účetními jednotkami. Vnitropodnikové účetnictví poskytuje také informace potřebné pro sestavování kalkulací. Společnost sestavuje předběžné i výsledné kalkulace, které slouží pro zjištění ceny uhlí. Pro sestavování kalkulací má vytvořený obecný kalkulační vzorec, kterým se řídí veškeré střediska společnosti. Důležité pro sestavování kalkulací je správné členění nákladových středisek. Každé číslo v rámci nákladového střediska plní svůj význam a usnadňuje sestavování kalkulací. Nákladové střediska mají svou funkci i v rámci oceňování zásob, nebo při sestavování IFRS výsledovky. Společnost sestavuje kalkulace v průběhu období i za celé období jako celek, což ji umožňuje důkladně kontrolovat veškeré náklady, které v souvislosti se sestavováním kalkulací vznikají. Vnitropodnikové účetnictví i zpracovávání kalkulací ve společnosti OKD je velmi důkladně vedeno a vhodně rozpracováno pro potřeby účetní jednotky a poskytuje věrný a poctivý obraz o účetnictví.

5. Závěr

Cílem diplomové práce bylo charakterizování problematiky vnitropodnikového účetnictví. Problematika vnitropodnikového účetnictví byla obecně vymezena a specifikována a následně prakticky využita přiblížení vnitropodnikového účetnictví ve vybrané společnosti.

Vnitropodnikové účetnictví je důležitým nástrojem pro správné a efektivní řízení uvnitř společnosti. Strukturu vnitropodnikového účetnictví si určuje účetní jednotka podle svých potřeb. Poskytuje účetní jednotce podrobný rozbor všech činností společnosti. Bližší charakteristika vnitropodnikového účetnictví je zahrnuta v první teoretické kapitole.

První teoretická kapitola obecně nastiňuje problematiku účetnictví s hlavním zaměřením na vnitropodnikové účetnictví a kalkulace. Zabývá se definováním jednotlivých subsystémů účetnictví s podrobným zaměřením na složky manažerského účetnictví. Nejprve je definováno manažerské účetnictví, finanční účetnictví, daňová evidence a vzájemné vztahy finančního a manažerského účetnictví. Poté se první teoretická kapitola orientuje na jednotlivé složky manažerského účetnictví, jejichž teoretické přiblížení je následně prakticky zobrazeno ve čtvrté kapitole diplomové práce. Na závěr se první teoretická kapitola zabývá charakteristikou nákladů a výnosů a jejich podrobným členěním, protože náklady a výnosy jsou důležitou součástí vnitropodnikového účetnictví.

Druhá teoretická kapitola zobrazuje specifikace vnitropodnikového účetnictví. Zaměřuje se především na účtování uvnitř účetní jednotky prostřednictvím jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy, včetně zobrazení koloběhu ekonomických zdrojů v rámci obou účetních soustav. Zabývá se vedením účetnictví po linii odpovědností v rámci, které se zaměřuje na organizační strukturu, míru centralizace a decentralizace a ekonomickou strukturu s podrobnou charakteristikou jednotlivých typů nákladových středisek. Dále se zaměřuje na vedení účetnictví po linii výkonů, ve které se orientuje spíše na podnikatelský proces a metody výroby. Součástí jsou také vnitropodnikové ceny a jejich členění.

Praktická část diplomové práce je zaměřena na aplikaci teorie vnitropodnikového účetnictví a kalkulaci v praxi ve vybrané společnosti. Diplomová práce je konkrétně zaměřena na společnost OKD, a.s., která vede vnitropodnikové účetnictví na úrovni, která vyhovuje jejím potřebám. Věnuje se představení společnosti, vymezení její organizační struktury, stylu vedení účetnictví a organizaci vnitropodnikového účetnictví. Součástí je také přiblížení kalkulačního systému společnosti, včetně podrobného vymezení jednotlivých složek kalkulačního vzorce.

Společnost vede vnitropodnikové účetnictví prostřednictvím kombinace jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy. Vnitropodnikové účetnictví je vedeno na základě individuálních potřeb společnosti, zpracovávaných správně zvoleným účetním softwarem. Účtování uvnitř účetní jednotky je členěno na základě modulů, které software poskytuje účetní jednotce. Vzhledem k rozsáhlosti společnosti je vnitropodnikové účetnictví sledováno jak v rámci vnitřních účetních jednotek, tak i mezi jednotlivými vnitřními účetními jednotkami. Účty, které obsahují účtové třídy zvolené samostatně na základě individuálních potřeb účetní jednotky (neboli účty osmé a deváté třídy), jsou velmi optimálně zvoleny a poskytují jednoduchou orientaci. Kalkulace společnosti jsou vytvořeny v návaznosti na podnikatelskou činnost společnosti. Hlavní podnikatelskou činností je těžba a prodej uhlí, jehož cena se sestavuje prostřednictvím kalkulací. Kalkulace poskytují účetní jednotce průběžný přehled o výši nákladů, spojených s tvorbou ceny. Pro přiblížení praktického využití vnitropodnikového účetnictví jsou použity příklady, včetně jejich konkrétního účtování v účetním softwaru společnosti. Kalkulace nedokončené výroby a kalkulace celkem jsou vyobrazeny v konkrétních příkladech, které poskytují dokonalý přehled, z jakých nákladů se sestavuje cena uhlí. Vnitropodnikové účetnictví je optimálně zpracováno na základě potřeb účetní jednotky. Systém kalkulací přehledně zobrazuje náklady, které jsou součástí ceny uhlí. Společnost OKD vhodně zvolila systém vnitropodnikového účetnictví a kalkulací.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

- [1] ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- [2] HANUŠOVÁ, Helena. *Vnitropodnikové účetnictví*. 8. vyd. Brno: Zdeněk Novotný, 2003, 111 s. ISBN 80-86510-74-3.
- [3] HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [5] KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [6] KRÁL, Bohumil a kol. *Vnitropodnikové účetnictví*. Praha: Trizonika, 1994, 326 s. ISBN 80-85573-31-8.
- [7] KRČOVÁ, Soňa. *Náklady a kalkulace*. Ostrava: Vysoká škola podnikání, 2007, 85 s. ISBN 978-80-86764-69-6.
- [8] LANDA, Martin. *Účetnictví podniku*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2006, 496 s. ISBN 80-86861-11-2.
- [9] LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví — teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, 2005, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [10] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 2001, 152 s. ISBN 80-7169-985-3.
- [11] MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2014: učebnice pro SŠ a VOŠ*. Brno: Edika, 2014. 291 s. ISBN 978-80-266-0423-5.
- [12] PONIŠČIAKOVÁ, Oľga. *Náklady a kalkulácie v manažérskom účtovníctve*. Bratislava: Lura Edition, spol. s r.o., 2010. 199 s. ISBN 978-80-8078-360-0.
- [13] ŠTOHL, Pavel a Vladislav KLIČKA. *Maturitní okruhy z účetnictví 2014*. Znojmo: Pavel Štohl, 2014. 242 s. ISBN 978-80-87237-68-7.

Právní předpisy

- [14] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

- [15] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [16] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- [17] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Internetové zdroje

- [18] BUSSINES CENTER. CZ *Zákony* [online]. BUSSINES CENTER. CZ, [20. 3. 2015]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/> .
- [19] Webové stránky OKD, a.s. [online]. [31. 01. 2015]. Dostupné z: <http://www.okd.cz/cs> .

Ostatní

- [20] Výroční zpráva společnosti OKD, a.s. za roky 2012 a 2013
- [21] Interní materiály společnosti OKD, a.s.

Seznam zkratek

a.s.	akciová společnost
AÚ	analytický účet
B. V.	Besloten Vennootschap zahraniční zkratka pro společnost s ručením omezeným
CSS	centrum servisních služeb
ČSÚ	český účetní standard
D	dal
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DIHM	dlouhodobý investiční hmotný majetek
DINM	dlouhodobý investiční nehmotný majetek
HS	hospodářské středisko
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IFRS	Mezinárodní standardy finančního výkaznictví
jed.	jednotka
ks	kus
MD	má dáti
NS	nákladové středisko
N.V.	Naamloze Vennootschap zahraniční zkratka pro akciovou společnost
OÚO	obchodní úsek Ostrava
Plc.	Public limited company britská zkratka pro akciovou společnost
Sb.	sbírka
SC	Závod servisních služeb
SÚ	syntetický účet
US GAAP	Americké všeobecně uznávané účetní zásady
VOJ	vnitřní účetní jednotka

Seznam tabulek, grafů a obrázků

Tabulky

- Tab. 4.1 Doly v číslech
- Tab. 4.2 Přehled investic za roky 2013 a 2012
- Tab. 4.3 Prodej uhlí za roky 2013 a 2012

Grafy

- Graf 4.1. Průměrný počet zaměstnanců v roce 2013 a 2012

Obrázky

- Obr. 4.1 Logo společnosti
- Obr. 4.2 Organizační struktura společnosti k 1. 1. 2014
- Obr. 4.3 Konkrétní účtování příkladu 4.1
- Obr. 4.4 Rozúčtování automatu na VOJ 03
- Obr. 4.5 Rozúčtování automatu na VOJ 69
- Obr. 4.6. Zobrazení účtování výkonů dle příkladu 4.2

Seznam schémat a příkladů

Schémata

- Schéma 2.1 Účetní soustavy
- Schéma 2.2 Kalkulační systém
- Schéma 3.1 Vztah finančního a nákladového účetnictví v jednookruhové účetní soustavě
- Schéma 3.2 Vztah finančního a nákladového účetnictví ve dvouokruhové účetní soustavě
- Schéma 3.3 Prostá metoda
- Schéma 3.4 Fázová metoda
- Schéma 3.5 Stupňová metoda
- Schéma 3.6 Zakázková metoda
- Schéma 3.7 Metoda sdružených výkonů

Příklady

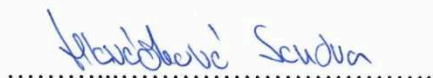
- Př. 4.1 Účtování mezi jednotlivými VO v modulu FI
- Př. 4.2 Účtování uvnitř VOJ
- Př. 4.3 Kalkulace neupraveného uhlí – nedokončená výroba k 31. 12. 2013
- Př. 4.4 Kalkulace celkem k 31. 12. 2013

Prohlášení o využití výsledku diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona; bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24. 4. 2015.



Bc. Sandra Hlaváčková

Seznam příloh

- Příloha č. 1:** Organizační struktura společnosti OKD, a.s. k 1. 1. 2015
- Příloha č. 2:** Kontovací klíč Důl Paskov pro rok 2013
- Příloha č. 3:** Číselník činnosti
- Příloha č. 4:** Vnitroakciové vztahy a čísla druhů dokladů
- Příloha č. 5:** Rozvaha a výsledovka společnosti OKD, a.s. za rok 2013
- Příloha č. 6:** Koloběh ekonomických zdrojů v rámci jednookruhové účetní soustavy
- Příloha č. 7:** Koloběh ekonomických zdrojů v rámci dvouokruhové účetní soustavy

